

**Deloitte.**

**IVA**

**Boletín de Actualidad**



**Enero y Febrero de 2012**

# Índice de contenido

## I. Normativa

1. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.
2. Orden EHA/3378/2011, de 1 de diciembre. Relativa al modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, al modelo 340 de declaración informativa conteniendo los datos anotados en los Libros Registro del IVA, y a los modelos 039, 322 y 353 correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
3. Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (prórroga de la aplicación del tipo reducido del 4% en el IVA a las entregas de viviendas, hasta 31-12-2012).
4. Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.

## II: Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de diciembre de 2011. Asunto C-427/10 (Banca Antoniana).

*IVA repercutido e ingresado indebidamente – Recuperación por quien soportó la repercusión y por la empresa que lo ingresó en la Hacienda Pública - Principios de efectividad, neutralidad fiscal y no discriminación.*

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21-12-2011. Asunto C-499/10 (Vlaamse).

*Deudores del IVA – Responsabilidad solidaria - Régimen de depósito distinto del aduanero – Titular del depósito actúe de buena fe o sin que se le pueda reprochar falta o negligencia alguna.*

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de enero de 2012. Asunto C-218/10 (ADV).

*Reglas de localización - Concepto de prestación de servicios consistente en “cesiones de personal”. Trabajadores autónomos. Necesidad de garantizar una apreciación idéntica de la prestación de servicios con respecto al prestador y al destinatario de la prestación.*

**4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de enero de 2012. Asunto C-588/10 (Kraft Foods Polska).**

*Base imponible - Modificación por reducción del precio después del momento en que la operación es realizada - Normativa nacional que supedita la reducción de la base imponible a que la empresa que realizó la operación tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de la misma – Principios de neutralidad y proporcionalidad.*

**5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de septiembre de 2011. Nº de recurso 1991/2007.**

*Supuestos de no sujeción – Transmisión global de un patrimonio empresarial - Transmisión de una unidad económica autónoma – Resulta aplicable a la transmisión efectuada por una sociedad cuyo objeto es la realización de una promoción urbanística, de la parte fundamental de los terrenos que había previamente adquirido para destinarlos a tal fin.*

**6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 14 de octubre de 2011. Nº de recurso 3653/2009.**

*Concepto de empresario – Sujeto pasivo – Comunidad de bienes – Adquisición en proindiviso de una finca por varias sociedades mercantiles – Consideración de la comunidad de bienes como empresario-sujeto pasivo a efectos del IVA – Momento a partir del cual tiene tal consideración la comunidad de bienes.*

**7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de octubre de 2011. Nº de recurso 3136/2007.**

*Calificación de una operación como entrega de bienes o como prestación de servicios - Empresa que formaliza un contrato de compra de determinadas viviendas, en el que se contempla la posibilidad de que pueda ceder a un tercero su posición como compradora en dicho contrato.*

**8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de octubre de 2011. Nº de recurso 4750/2007.**

*Tipos impositivos – Tipos reducidos – No resulta aplicable el tipo super reducido del 4% a las entregas de determinadas revistas que ha de considerarse que contienen fundamentalmente publicidad (anuncios insertados por particulares).*

### III. Doctrina Administrativa

**1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución nº 4668/2009, de 25 de octubre de 2011.**

*Devoluciones a empresarios no establecidos – Empresa no establecida que el 15 de marzo de un año natural comienza a realizar operaciones que la excluyen de la aplicación del régimen especial de devoluciones a empresas no establecidas – Procedimiento a utilizar por dicha empresa para recuperar las cuotas de IVA soportadas por la misma entre el 1 de enero y el 14 de marzo de dicho año.*

**2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2388-11, de 7 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización - Prestaciones de servicios de telecomunicaciones - Acreditación de la condición (empresario o consumidor final del cliente), así como de cuál es su lugar de establecimiento o domicilio – Responsabilidad de la empresa que presta el servicio en la correcta determinación de dichas circunstancias. . Responsabilidad del prestador.*

**3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2396-11, de 10 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización – Empresa que compra y vende en nombre propio entradas para eventos - Posibilidad de emitir tickets por las ventas de entradas.*

**4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2409-11, de 10 de octubre de 2011.**

*Exenciones – Régimen de depósito distinto del aduanero – Buques – No está exenta la entrega de carburante desde un depósito distinto del aduanero con destino a un almacén fiscal, para su posterior entrega a buques de pesca costera.*

**5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2456-11, de 17 de octubre de 2011.**

*Comercialización de un producto denominado "cofre-regalo", que otorga al poseedor del mismo el derecho a acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen en diversos centros asociados ubicados en España y/o en el extranjero – Aplicación del IVA.*

**6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2484-11, de 18 de octubre de 2011.**

*Establecimiento permanente - Entidad extranjera que realiza operaciones de seguro en España a través de mediadores de seguros españoles -*

*Consideración de los agentes de seguros como establecimiento permanente de la referida entidad.*

**7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2491-11, de 18 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización - Entidad alemana que organiza un evento que se celebra en Madrid, prestando los siguientes servicios: a) alquiler suelo para stands b) venta de entradas a los visitantes.*

**8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2519-11, de 21 de octubre de 2011.**

*Base imponible – Inclusión de otros tributos en la base imponible del IVA - Persona física titular del derecho de uso de una plaza de aparcamiento para residentes - La empresa concesionaria le repercute la parte proporcional de los gastos de gestión, Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y la Tasa por Prestación del Servicio de Gestión de Residuos Urbanos.*

**9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2563-11, de 26 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización - Servicios de mediación - La empresa consultante tiene una página web en la que sus usuarios, previamente registrados, pueden acceder a la búsqueda de viviendas de uso turístico - Una vez seleccionada la vivienda y tras el pago de los servicios de la consultante (importe de la reserva), ésta remite por e-mail los datos de contacto de la propiedad.*

**10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2565-11, de 26 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización - Servicios de publicidad relativos a la promoción de casas rurales a través de Internet.*

**11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2602-11, de 2 de noviembre de 2011.**

*Base imponible – Prestación por precio único de distintos servicios gravados a tipos impositivos diferentes – Empresa que presta, a una sociedad que ejerce una actividad hospitalaria, servicios de alojamiento y manutención de pacientes, así como otros servicios relacionados de carácter no sanitario, como son el mantenimiento, la limpieza y desinfección, desinsectación y desratización, vigilancia y seguridad, lavandería y la gestión del almacenamiento y distribución de bienes destinados a su utilización por los pacientes – Presta asimismo a la empresa hospitalaria, un conjunto de servicios similares en relación con las zonas de los edificios destinadas, no al alojamiento de pacientes, sino a la prestación de los servicios sanitarios por parte de aquella.*

**12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2604-11, de 2 de noviembre de 2011.**

*Exenciones – Servicios médicos de tratamiento de la infertilidad - Aplicación de la exención al servicio de almacenamiento de embriones – Calificación de dicho servicio como accesorio al servicio sanitario.*

**13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2665-11, de 7 de noviembre de 2011.**

*Reglas de localización – Regla general cuando el destinatario es empresario: el lugar en donde tal destinatario tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente al que se dirija el servicio – empresa que presta servicios de telecomunicación (venta de tráfico telefónico) a empresas establecidas en las Islas Canarias que a su vez revenden los citados servicios a personas físicas y/o jurídicas con residencia en las Islas Canarias, en el territorio de aplicación del IVA español o bien en terceros Estados.*

**14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2667-11, de 7 de noviembre de 2011.**

*Deducciones - Derecho a la deducción de cuotas de IVA satisfechas por la importación de piezas de recambio destinadas a ser objeto de entregas intracomunitarias a coste cero, por estar los bienes en periodo de garantía - Base imponible que ha de declararse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias por dichas entregas.*

**15. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2669-11 y V2670-11, de 7 de noviembre de 2011.**

*Establecimiento permanente – Almacén arrendado que es utilizado para el almacenamiento y distribución de mercancía – Intervención del establecimiento permanente en la realización de entregas de bienes, según que los bienes objeto de entrega pasen o no por el referido almacén –*

**16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2696-11, de 15 de noviembre de 2011.**

*Exenciones – Vinculación a régimen de depósito distinto del aduanero – Inaplicación de la exención a la entrega de aceites vegetales (NC 1507 A 1518) con destino a un depósito distinto del aduanero.*

**17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2777-11, de 22 de noviembre de 2011.**

*Reglas de localización - Empresa dedicada a la organización de eventos y ferias - Prestación de servicios de publicidad, marketing, captación de clientes, contratación de espacios y suministros para la instalación de stands, así como servicios de traducciones y tareas informáticas - En septiembre organizo la Feria Textil de la India en Madrid y Barcelona, facturando dichos servicios a un cliente con domicilio fiscal en la India.*

#### **IV. World VAT News**

- 1. Argentina - Promotion of investment tax regime – New modifications**
- 2. Bulgaria - Relaxed rules on the taxable base for certain transactions with immovable property and related party transactions**
- 3. Bulgaria - Intrastat reporting thresholds for 2012 increased**
- 4. China - Application of zero rate/exemption for services provided to overseas entities under Shanghai pilot VAT reform clarified**
- 5. China - More Guidance on VAT Reform Pilot Program in Shanghai**
- 6. Cyprus - Standard VAT rate set to increase**
- 7. Cyprus - Introduction of the concept of “Legal Receipts”**
- 8. Finland – VAT rate of 9% applies to subscribed newspapers and periodicals as of 1 January 2012**
- 9. Finland – Hairdressing and minor repair services subject to 23% VAT rate as of 1 January 2012**
- 10. Finland - Liability to self-account for VAT on gifts**
- 11. France - New 7% VAT rate introduced**
- 12. France – General VAT rate rise in October 2012?**
- 13. France - “Respondent” tolerance regime in France invalidated**
- 14. Germany - Further information in relation to intra-community supplies**
- 15. India - Refund of service tax paid on specified services used for export of goods**
- 16. Ireland - Increase of standard VAT rate**
- 17. Ireland - Change in the VAT treatment of entrance fees to historic houses and gardens and certain other admission to and rights over property**
- 18. Ireland – Guidance published on the exemption from VAT for certain types of medical services**
- 19. Italy – Chargeable event for supplies of services falling under the general B2B rule carried out with foreign subjects**

- 20. Italy – Supplies of gas, electricity, heating and cooling**
- 21. Italy – VAT tax exemption of operations in the aircraft-shipping sector**
- 22. Italy - Supply of services received by EU operators**
- 23. Italy - Quarterly refund claims**
- 24. Italy - Introduction of goods into free circulation - VAT suspension at import**
- 25. Italy – Non-taxable transactions – international agreements**
- 26. Lithuania – Several amendments of the Law on VAT**
- 27. Malta - Temporary VAT amnesty launched in Malta**
- 28. Mexico - VAT changes on sales by foreign residents**
- 29. Netherlands - New policy for VAT on private use of company cars**
- 30. Romania - Amendments to VAT returns and their submission method**
- 31. Turkey - VAT rate for financial leasing of some machinery and equipment**
- 32. United Kingdom - Court of Appeal - payment collection services are standard-rated**
- 33. Uruguay - Passenger road transport**

## I. Normativa.

### 1. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.

El Diario Oficial de la Unión Europea de 2-12-2011 (C 351) publica la lista de aquellas monedas de oro que, durante el año 2012, se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial aplicable al oro de inversión contemplado en los artículos 140 y siguientes de la Ley 37/1992 del IVA.

### 2. Orden EHA/3378/2011, de 1 de diciembre. *Relativa al modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, al modelo 340 de declaración informativa conteniendo los datos anotados en los Libros Registro del IVA, y a los modelos 039, 322 y 353 correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Esta Orden desarrolla las modificaciones introducidas por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, en las declaraciones informativas modelo 340 (datos anotados en los Libros registro del IVA) y modelo 347 (operaciones con terceras personas).

La Orden modifica los diseños físicos y lógicos del modelo 340, con el fin de adaptarlo a la previsión contenida en la nueva regulación de los modelos 347 y 340, según la cual 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), estando obligadas a cambio a 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.

Respecto del plazo de presentación del modelo 347, la Orden adelanta lo adelanta 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 establece asimismo que, de forma transitoria, el modelo 347 correspondiente al año 2011 sea presentado durante el mes de marzo de 2012.

Por otra parte, con la finalidad de facilitar la presentación de declaraciones y de unificar los sistemas de presentación, se establece la posibilidad de utilizar la colaboración social para presentar el modelo 322 de «Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual» y el modelo 353 de «Grupo de entidades. Modelo agregado. Autoliquidación mensual», correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

**3. Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (prórroga de la aplicación del tipo reducido del 4% en el IVA a las entregas de viviendas, hasta 31-12-2012).**

La disposición final quinta de este Real Decreto-ley prorroga hasta el 31 de diciembre de 2012 la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento del IVA a las entregas de las viviendas y, en su caso, conjuntamente con los anexos a que se refiere el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992, del IVA.

**4. Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.**

El 1 de enero de 2015 entrarán en vigor una serie de cambios sustanciales en la Directiva 2006/112/CE, del IVA, aplicables al régimen especial (el sistema llamado de «miniventanilla única») aplicable a las empresas no establecidas en un determinado Estado miembro, pero que presten servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión o por vía electrónica, a consumidores finales, que estén sujetos al IVA en dicho Estado. En el marco de ese sistema, dichas empresas hacen uso de un portal de Internet en el Estado miembro en el que estén identificadas, a efectos de liquidar el IVA adeudado en otros Estados miembros por los servicios de ese tipo que haya prestado a consumidores privados.

Como resultado de las citadas modificaciones, este régimen — que viene siendo aplicado hasta ahora únicamente por empresas no comunitarias y respecto únicamente de servicios prestados por vía electrónica por las mismas — se ampliará a partir de 2015 a los servicios de telecomunicaciones y a los servicios de radiodifusión y televisión. Al mismo tiempo, se establecerá para las empresas de la UE un segundo régimen especial que cubrirá esos mismos tipos de servicios.

A tal efecto, esta Propuesta de Reglamento pretende adaptar el Reglamento (UE) nº 282/2011 para que establezca normas obligatorias en la aplicación de las disposiciones correspondientes de la Directiva del IVA cuya entrada en vigor se producirá en 2015.

## II. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de diciembre de 2011. Asunto C-427/10 (Banca Antoniana).

*IVA repercutido e ingresado indebidamente – Recuperación por quien soportó la repercusión y por la empresa que lo ingresó en la Hacienda Pública - Principios de efectividad, neutralidad fiscal y no discriminación.*

Esta sentencia se produce en relación con un litigio entre las autoridades italianas y Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, que tiene su origen en la negativa de las autoridades a devolver dicha empresa el IVA que había sido ingresado indebidamente por la misma en relación con las prestaciones de recaudación de contribuciones realizadas por la misma a favor de consorcios locales que había realizado, por considerar que su solicitud de devolución había sido presentada fuera del plazo legalmente establecido (dos años desde que efectuó el ingreso del IVA), y ello, pese a que los destinatarios del servicio tenían un plazo superior para ejercitar la acción civil que les permitía solicitar a la entidad bancaria el IVA que indebidamente les había repercutido.

El Tribunal declara, en la línea con lo que propuso el Abogado General, que el principio de efectividad no se opone a una normativa nacional que establece un plazo de prescripción más largo para la acción de Derecho civil que el plazo de prescripción específico establecido para la acción de devolución de Derecho tributario, siempre que la empresa pueda efectivamente solicitar la devolución de ese impuesto a la Administración. En este sentido, detalla que no se cumple este último requisito cuando la aplicación de tal normativa le priva totalmente de su derecho a recuperar el IVA indebidamente ingresado, y que él mismo tuvo que devolver al destinatario de los servicios.

### 2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21-12-2011. Asunto C-499/10 (Vlaamse).

*Deudores del IVA – Responsabilidad solidaria - Régimen de depósito distinto del aduanero – Titular del depósito actúe de buena fe o sin que se le pueda reprochar falta o negligencia alguna.*

Concluye el TJUE en esta sentencia que, la facultad que la normativa comunitaria otorga a los Estados miembros, para adoptar medidas en virtud de las cuales se obligue solidariamente a una persona a pagar el importe del IVA adeudado por otra persona que resulte ser deudora del mismo, no permite a los Estados miembros disponer que el titular de un depósito distinto del aduanero responda solidariamente del pago del IVA adeudado a raíz de una entrega de mercancías efectuada a título oneroso a partir de dicho depósito por la empresa titular de la mercancía, cuando el titular del depósito haya actuado de buena fe o sin que se le pueda reprochar falta o negligencia alguna.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de enero de 2012. Asunto C-218/10 (ADV).**

*Reglas de localización - Concepto de prestación de servicios consistente en “cesiones de personal”. Trabajadores autónomos. Necesidad de garantizar una apreciación idéntica de la prestación de servicios con respecto al prestador y al destinatario de la prestación.*

Se pronuncia el TJUE en esta sentencia sobre el concepto de “prestaciones de servicios consistentes en cesiones de personal”, respecto del que la normativa comunitaria relativa al IVA prevé una determinada regla de localización con el fin de determinar el lugar en donde tales prestaciones de servicios deben considerarse realizadas a efectos de dicho impuesto.

La cuestión se plantea en relación con la actividad empresarial realizada por la sociedad alemana ADV, consistente en la cesión de conductores de camiones autónomos a empresas de transporte establecidas en Alemania e Italia.

A este respecto, el Tribunal señala, al igual que propuso el Abogado General, que el concepto de “prestaciones consistentes en cesiones de personal” debe incluir también la cesión de personal autónomo, no asalariado, de la empresa que presta el servicio.

### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de enero de 2012. Asunto C-588/10 (Kraft Foods Polska).**

*Base imponible - Modificación por reducción del precio después del momento en que la operación es realizada - Normativa nacional que supedita la reducción de la base imponible a que la empresa que realizó la operación tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de la misma – Principios de neutralidad y proporcionalidad.*

El Tribunal señala que los principios de neutralidad y proporcionalidad que rigen en el IVA no se oponen, en principio, a la validez de una normativa nacional que supedita la validez de la modificación de la base imponible de una operación con posterioridad a la realización de la misma, por haberse producido una reducción del precio pactado, a que la empresa que realizó tal operación tenga en su poder el acuse de recibo por parte del cliente de la factura mediante la que se efectúa tal rectificación.

Ahora bien, señala asimismo el Tribunal que cuando resulte imposible o excesivamente difícil para dicha empresa que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria

para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.

## **5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de septiembre de 2011. Nº de recurso 1991/2007.**

*Supuestos de no sujeción – Transmisión global de un patrimonio empresarial - Transmisión de una unidad económica autónoma – Resulta aplicable a la transmisión efectuada por una sociedad cuyo objeto es la realización de una promoción urbanística, de la parte fundamental de los terrenos que había previamente adquirido para destinarlos a tal fin.*

Se pronuncia el TS en esta sentencia sobre la aplicación del supuesto de no sujeción al IVA previsto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA para los casos de “transmisiones globales del patrimonio empresarial”.

Lo primero que cabe destacar es que el TS aplica directamente el derecho comunitario según ha sido interpretado por el TJUE, y no aplica por el contrario la redacción literal del supuesto de no sujeción contenida en el art. 7.1º de la Ley del IVA vigente en 1994. Señala a este respecto lo siguiente:

*«(...) el 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” [contenido en la Directiva reguladora del IVA] debe interpretarse en el sentido 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».*

Y a partir de dicha consideración, y sin una excesiva argumentación en nuestra opinión, concluye que el supuesto de no sujeción al IVA a que nos estamos refiriendo resulta aplicable respecto de la transmisión de determinados bienes que la Sociedad X efectúa a favor de la Sociedad Y en las condiciones cuyos elementos esenciales se indicarán a continuación, pues el TS considera que en tal caso “(...) nos encontramos en presencia de una transmisión de una unidad empresarial, pues los elementos no transmitidos son de carácter accesorio del principal que es el que se transmite. Por esta razón la transmisión es perfectamente encajable en el art.7.1º.b) de la LIVA 37/1992 (...), conforme a la interpretación que hay que hacer con el Derecho Comunitario Europeo, especialmente con la sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003”.

La referida transmisión de bienes que la Sociedad X efectuó a la Sociedad Y fue realizada en el siguiente contexto:

*«La Sociedad [X] (...) fue constituida fundamentalmente con la finalidad de llevar a cabo (...) una promoción urbanística (...).*

*Las actuaciones (...) se iniciaron en 1991, mediante contactos (...) con los propietarios de los terrenos (...) que se plasmaron en documentos privados de compraventa, elevados a documentos públicos dos años después (...)*

*(..) una vez adquiridos los terrenos, [la Sociedad X] no acometió la construcción prevista, sino que transmitió en 1994 la mayor parte de los mismos a [la Sociedad Y] que continuó la promoción (...) y el resto en 1995 a otra sociedad [Z] (...).*

*La operación con [la Sociedad Y] (...) constituye la finalidad esencial y el núcleo principal de la vida económica de la sociedad [X], y el importe de la misma (...) supone más del 90% de los ingresos brutos de la entidad [X] durante todo el periodo (...). El resto de las operaciones realizadas son en mayor o menor medida accesorias o complementarias de aquella (...)*».

Cabe concluir que, en nuestra opinión, el TS aplica en esta sentencia el supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del IVA con una mayor amplitud que la que tradicionalmente se viene considerando procedente, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, tanto por las empresas como por la Administración tributaria.

## **6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 14 de octubre de 2011. Nº de recurso 3653/2009.**

*Concepto de empresario – Sujeto pasivo – Comunidad de bienes – Adquisición en proindiviso de una finca por varias sociedades mercantiles – Consideración de la comunidad de bienes como empresario-sujeto pasivo a efectos del IVA – Momento a partir del cual tiene tal consideración la comunidad de bienes.*

Deja establecido el TS en esta sentencia que, si bien a la vista del artículo 392 del Código Civil "hay comunidad cuando la propiedad de la cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas" y, por tanto, existencia de una comunidad de bienes desde el momento de la adquisición de determinadas fincas en tales condiciones, hay que tener en cuenta que, a diferencia de las sociedades mercantiles, respecto de las que el legislador presupone la condición de empresario (artículo 5.uno .b) de la Ley del IVA), en el caso de las comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica se exige, como presupuesto para la atribución a las mismas de la condición de empresario a efectos del IVA, que ejerzan una actividad empresarial de forma independiente respecto de los comuneros o miembros que las constituyen.

En el caso concreto a que se refiere la sentencia, en el que resulta que varias sociedades mercantiles adquirieron determinadas fincas en

proindiviso con el propósito de proceder a una futura promoción inmobiliaria cuando las circunstancias así lo permitieran, el TS considera que la comunidad de bienes adquirió la condición de empresario a efectos del IVA desde el mismo momento de su constitución (realización de la adquisición de las fincas en proindiviso), dado que está probado que, sin perjuicio del referido propósito de destinar las fincas a la promoción inmobiliaria, resulta también que la comunidad nacida de la adquisición continuó las actividades empresariales anteriores (agrícolas, ganaderas, forestales y cinegéticas) desde el primer momento

**7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de octubre de 2011. Nº de recurso 3136/2007.**

*Calificación de una operación como entrega de bienes o como prestación de servicios - Empresa que formaliza un contrato de compra de determinadas viviendas, en el que se contempla la posibilidad de que pueda ceder a un tercero su posición como compradora en dicho contrato.*

En el supuesto de hecho a que se refiere esta sentencia, una empresa había formalizado un contrato e virtud del cual se comprometía a la adquisición de determinados apartamentos que habrían de ser construidos por la otra parte contratante, fijándose tanto el precio de venta como la fecha de entrega de los inmuebles, si bien en ese mismo contrato se preveía la posibilidad de cesión a terceros por parte de la empresa compradora de sus derechos y obligaciones previstos dicho contrato, quedando en tal caso el cesionario subrogado en tales derechos y obligaciones con consentimiento por parte de la empresa promotora de la edificación.

Finalmente resultó que la referida empresa efectuó a terceros, mediante precio, la cesión de sus derechos y obligaciones en el referido contrato.

Pues bien, el TS considera que dicha cesión de derechos debe calificarse como prestación de servicios a efectos de IVA, y no como entrega de bienes (entrega de las viviendas), resultando aplicable a tal cesión el tipo general de dicho impuesto y no el tipo reducido previsto para las entregas de viviendas.

**8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de octubre de 2011. Nº de recurso 4750/2007.**

*Tipos impositivos – Tipos reducidos – No resulta aplicable el tipo super reducido del 4% a las entregas de determinadas revistas que ha de considerarse que contienen fundamentalmente publicidad (anuncios insertados por particulares).*

Rechaza en esta sentencia el TS la pretensión de la empresa recurrente de que las revistas editadas y vendidas por la misma, que esencialmente contenían anuncios publicitarios cuya inserción era encargada por

particulares, no fuesen calificadas como revistas que contienen fundamentalmente publicidad, que se basaba en el argumento de que no puede considerarse como de publicidad el servicio prestado por la revista a tales anunciantes, por tratarse de anunciantes que no publicitan una actividad comercial empresarial.

Confirma pues el TS el criterio claramente establecido por la Audiencia Nacional en la sentencia que fue objeto del recurso de casación, en el sentido de que, a efectos del IVA, y desde la perspectiva de la empresa recurrente, existe prestación de publicidad siempre que contrate la promoción de bienes y servicios, con independencia de que la contraparte que retribuye esa prestación sea otro empresario o un particular, así como en el sentido de que una interpretación distinta conduciría al resultado de aplicar un tipo reducido, que la Ley del IVA y la normativa comunitaria prevén para las revista en atención a su carácter cultural, a publicaciones de anuncios que son perfectamente legítimos pero carecen del carácter que justifica el establecimiento del tipo reducido.

### III. Doctrina Administrativa.

#### 1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución nº 4668/2009, de 25 de octubre de 2011.

*Devoluciones a empresarios no establecidos – Empresa no establecida que el 15 de marzo de un año natural comienza a realizar operaciones que la excluyen de la aplicación del régimen especial de devoluciones a empresas no establecidas – Procedimiento a utilizar por dicha empresa para recuperar las cuotas de IVA soportadas por la misma entre el 1 de enero y el 14 de marzo de dicho año.*

Esta resolución del TEAC se refiere a un supuesto de hecho en el que una empresa que no está establecida en el territorio de aplicación del IVA español, comienza sin embargo a efectuar, a partir del día 15 de marzo de un determinado año natural (2006), determinadas operaciones cuya realización le excluye de la posibilidad de aplicar el procedimiento especial de devolución del IVA soportado en España previsto para las empresas no establecidas en nuestro país.

En este caso, la empresa no establecida solicitó la devolución del IVA soportado por la misma en España entre el 1 de enero y el 10 de marzo de 2006, mediante la presentación del modelo 361 previsto para el procedimiento especial de devolución a empresas no establecidas, señalando en dicho modelo que el mismo se refería al periodo anual 2006. El IVA soportado en España a partir del 15 de marzo fue deducido por dicha empresa en las autoliquidaciones periódicas por el IVA modelo 300 que presentó por los distintos trimestres naturales de 2006 (incluido el primer trimestre, si bien en el modelo 300 correspondiente a dicho trimestre únicamente incluyó las cuotas soportadas a partir del 15 de marzo).

Pues bien, el TEAC concluye que no resulta ajustada a derecho la solicitud de devolución que la referida empresa presentó mediante el modelo 361 relativo al procedimiento especial de devolución a empresas no establecidas, puesto que, durante el período por referencia al cual la empresa presentó dicho modelo (el período anual correspondiente al año 2006), la empresa efectuó operaciones cuya realización le excluyen de la posibilidad de utilizar el citado procedimiento. Todo ello sin perjuicio del derecho de la empresa no establecida a recuperar las cuotas de IVA soportadas por la misma entre el 1 de enero y el 14 de marzo de 2006, mediante su deducción en sus autoliquidaciones periódicas por el IVA en las condiciones previstas con carácter general.

Cabe resaltar que, siguiendo el criterio del TEAC, en el supuesto de hecho planteado la empresa no establecida necesariamente tendría que haber recuperado todo el IVA soportado en 2006 a través de su deducción en sus autoliquidaciones modelo 300, puesto que, ya desde el primer período por referencia al cual podría haber presentado el modelo 361 de solicitud de devolución por el procedimiento especial para empresas no establecidas (el primer trimestre de 2006), incumplía el requisito de no haber efectuado durante tal periodo operaciones cuya realización le excluyen de la posibilidad de aplicar el referido procedimiento especial de devolución (puesto que comenzó a realizar tales operaciones el 15 de marzo de 2006).

Ahora bien, en nuestra opinión, la situación sería diferente si resultase que la referida empresa no establecida no efectuase operaciones cuya realización le excluyese de la aplicación del régimen especial de devoluciones a empresarios no establecidos durante alguno de los periodos relevantes de un año natural (cualquiera de sus trimestres naturales), y decidiese además presentar una solicitud de devolución del IVA soportado en dicho trimestre al amparo de dicho procedimiento, presentando a tal fin un modelo 361 referido específicamente a tal trimestre. En tal caso, consideramos que tal solicitud de devolución sería válida. Así ocurriría, por ejemplo, en el hipotético caso de que hubiese sido en abril del año de 2006 cuando la empresa no establecida hubiese comenzado a realizar las operaciones que la excluyen de la aplicación del régimen especial de devolución del IVA a empresas no establecidas, y hubiese resultado además que hubiese presentado una solicitud de devolución al amparo de dicho régimen especial referida expresamente al primer trimestre de 2006 (y no referida a todo el año 2006).

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2388-11, de 7 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización - Prestaciones de servicios de telecomunicaciones - Acreditación de la condición (empresario o consumidor final del cliente), así como de cuál es su lugar de establecimiento o domicilio –*

*Responsabilidad de la empresa que presta el servicio en la correcta determinación de dichas circunstancias. . Responsabilidad del prestador.*

En esta contestación, la Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado sobre las siguientes cuestiones de relevancia respecto de la aplicación de la regla de localización a utilizar para determinar el lugar en donde deben considerarse realizados a efectos del IVA determinados servicios de telecomunicación prestados por una empresa con sede en el territorio de aplicación del IVA, a clientes personas jurídicas que estarían establecidas en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla.

- a) Obligación de la empresa que presta los servicios de telecomunicación, de verificar los datos formales facilitados por los clientes para acreditar su identidad y estatus jurídico tributario, con el objeto de determinar a efectos del IVA el lugar en donde deben considerarse prestados tales servicios. En caso afirmativo, qué clase de verificaciones, controles y comprobaciones deberían realizarse y qué orden de prelación debería seguirse.

Respecto de esta cuestión, la DGT señala lo siguiente:

*“(...) a la hora de localizar un servicio, el prestador del mismo deberá tener en cuenta la condición del cliente, la calidad con la que éste actúa así como el lugar en el que éste se encuentra establecido. A estos efectos (...) únicamente se tendrán en cuenta las circunstancias que concurran en el momento del devengo del Impuesto. Ningún cambio posterior en la utilización del servicio recibido afectará a la determinación del lugar de realización de la prestación, siempre que no existan prácticas abusivas.*

*Para todo ello (...) deberá basarse en la información que le comunique el cliente, cuya exactitud se comprobará a través de medidas normales de seguridad comercial, como son, entre otras, las relativas a los controles de identidad o de pago, teniendo en cuenta, igualmente, las presunciones establecidas en relación con el NIF-IVA en los artículos 18 y 19 [del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido]”.*

*(...) este Centro Directivo no es competente para establecer un orden de prelación entre el tipo de verificaciones, controles y comprobaciones que deben realizarse”.*

- b) Responsabilidad en que podría llegar a incurrir la empresa que presta los servicios en el caso de incorrecta determinación de la condición, calidad o lugar de establecimiento del cliente.

Dice la DGT a este respecto, lo siguiente:

*“(…) cuando el prestador de un servicio haya desplegado la diligencia necesaria para obtener la información respecto de las circunstancias precisas para apreciar la condición, calidad o lugar de establecimiento del cliente, y la incorrecta determinación del lugar de realización del hecho imponible haya sido causada por la falsedad de la información suministrada por el cliente, sin que, asimismo, se haya demostrado la participación del referido prestador en dicho fraude fiscal, no se podrá obligar posteriormente a aquél a satisfacer el Impuesto correspondiente a dicha prestación”.*

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2396-11, de 10 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización – Empresa que compra y vende en nombre propio entradas para eventos - Posibilidad de emitir tiques por las ventas de entradas.*

Señala la DGT que la empresa consultante, que actúa en nombre propio, recibe y presta servicios de acceso a manifestaciones deportivas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.15º de la Ley del IVA.

Añade que los servicios consultados de compra y venta de derechos de acceso a manifestaciones deportivas se localizarán en el territorio de aplicación del IVA español, en virtud del artículo 70.uno.3º y 7º de la Ley del IVA, cuando en este territorio tengan lugar las manifestaciones cuyo derecho de acceso es proporcionado por la consultante, cualquiera que sea la naturaleza y establecimiento del destinatario del servicio y cualquiera que sea el establecimiento del suministrador del servicio de acceso.

Finalmente, respecto a la posibilidad por parte de la empresa consultante de emitir tiques en lugar de facturas por las ventas de las entradas, la DGT precisa que si bien la venta de entradas a eventos deportivos no se encuentra dentro de las operaciones en las que la obligación de expedir factura puede ser cumplida mediante la expedición de tique tal y como se desprende del artículo 4 del Reglamento de facturación, el mismo artículo en su apartado ñ) dispone la posibilidad de expedir tique para las operaciones que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con sectores empresariales o empresas determinadas con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades. Por tanto, en el caso de que la consultante quiera hacer uso de esta potestad debería solicitar la correspondiente autorización al mencionado departamento.

### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2409-11, de 10 de octubre de 2011.**

*Exenciones – Régimen de depósito distinto del aduanero – Buques – No está exenta la entrega de carburante desde un depósito distinto del*

*aduanero con destino a un almacén fiscal, para su posterior entrega a buques de pesca costera.*

Señala la DGT en esta contestación que, si bien están exentas del IVA las entregas de bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y las entregas de bienes que estén vinculados a dicho régimen, en el supuesto planteado ocurre que los bienes entregados no se destinan a su vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero, puesto que las salidas de carburante del depósito fiscal con destino al almacén fiscal determinan el abandono del régimen suspensivo de Impuestos Especiales y el devengo de los mismos para los citados productos. Por tanto, tales bienes no se encontrarían en el citado régimen de depósito distinto del aduanero a efectos del IVA desde dicho momento y no sería de aplicación la exención prevista en el artículo 24.uno.1º.e) de la Ley del IVA.

Para este caso, señala la DGT lo siguiente, *“el propietario de las mercancías deberá liquidar la operación de salida del régimen, en su caso, como operación asimilada a la importación mediante el modelo 380, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 19.5º de la Ley 37/1992.*

*En el supuesto de que hubiera una transmisión de la propiedad del carburante, después de la salida del régimen, incluso para introducirlo en un almacén fiscal, se trataría de una venta fuera del régimen suspensivo y se liquidaría la operación, no exenta, mediante el modelo 303”.*

Finalmente, la DGT añade que sí estará exenta la entrega del carburante, que tiene como destinatario un buque de pesca costera.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2456-11, de 17 de octubre de 2011.**

*Comercialización de un producto denominado "cofre-regalo", que otorga al poseedor del mismo el derecho a acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen en diversos centros asociados ubicados en España y/o en el extranjero – Aplicación del IVA.*

En esta contestación la DGT se ha pronunciado respecto de la aplicación del IVA a las siguientes operaciones:

- a) Ventas de los cofres-regalo por parte de la entidad “emisora” del producto, y por las empresas que lo comercializan. Descuentos que, en su caso, pudiera ofrecer la entidad “emisora”.

*«(...) La comercialización de los “cofres-regalo” por parte de la entidad consultante [emisora e los “cofres-regalo”] es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues se trata de pagos anticipados referidos a servicios no identificados de antemano. (...)»*

«(...) cuando se produzca la pérdida o la caducidad del producto de forma que el cliente no redima el vale en ninguno de los establecimientos asociados, tampoco se producirá ningún hecho imponible gravable por el Impuesto, dado que no se efectúa ningún acto de consumo susceptible de imposición, por lo que tampoco se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en estos supuestos. (...)»

«(...) los descuentos que la entidad consultante pueda otorgar a determinados clientes, al referirse a operaciones que no se encuentran sujetas al Impuesto, no habrán de minorar ninguna base imponible gravada por el mismo. Asimismo, los establecimientos asociados recibirán el importe total del vale emitido por parte de la consultante, con independencia del descuento que ésta haya ofrecido a sus clientes. Por tanto, dicho descuento no afectará a la base imponible del servicio prestado por los establecimientos asociados a los clientes finales ni tampoco a la comisión que la entidad consultante perciba de aquéllos, salvo que del contrato se deduzca otra cosa. (...)»

«(...) En el caso de que se intermedie en la comercialización del “cofre-regalo” de manera que entre el emisor del mismo (sociedad consultante) y el destinatario final (usuario) actúen otras entidades como distribuidoras, esta actuación se conceptúa, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como intermediación en la comercialización de medios de pago. (...)»

«(...) las operaciones de intermediación en la comercialización de medios de pago que puedan realizar otras entidades estarán exentas del Impuesto, con lo que no habrá lugar a su repercusión por esta causa. (...)»

b) Comisión cargada por la entidad al correspondiente centro asociado.

«(...) En relación con el importe que la entidad consultante factura a los centros asociados, se indica en el texto de consulta que éste se percibe en contraprestación de sus servicios de publicidad y marketing, captación de clientes e intermediación en el pago. (...)»

«(...) Dicho importe se configura como una comisión sobre el precio de los servicios efectivamente prestados por el correspondiente centro asociado con cargo a los vales que son redimidos por el cliente. (...)»

«(...) Tal comisión debe entenderse que constituye la contraprestación de los servicios de intermediación prestados por la entidad consultante, los cuales resultan exentos del Impuesto de conformidad con el citado artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992. (...)»

*«(...) La actividad de publicidad, marketing y captación de clientes deriva directamente de la propia labor de intermediación, por lo que no pueden calificarse los servicios prestados por la entidad consultante como servicios de publicidad. El servicio principal es la mediación, configurándose el resto como servicios accesorios al principal, necesarios e inherentes a la actividad mediadora. (...)».*

c) Servicio prestado por los centros asociados.

*«(...) Todo lo anteriormente expuesto ha de entenderse sin perjuicio de la tributación que corresponda por la posterior adquisición de los servicios a los que se acceda cuando se redima el saldo que incorpora cada vale, una vez esté identificada la localización del establecimiento y el tipo de servicio que se va a prestar. (...)»*

*«(...) Cada uno de los centros asociados, prestadores directos del servicio, deberán facturar al usuario por el servicio que le presten, y no al emisor del vale integrado en el “cofre-regalo” (entidad consultante), pues el destinatario de tal servicio es el usuario y no el emisor. (...)»*

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2484-11, de 18 de octubre de 2011.**

*Establecimiento permanente - Entidad extranjera que realiza operaciones de seguro en España a través de mediadores de seguros españoles - Consideración de los agentes de seguros como establecimiento permanente de la referida entidad.*

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

*“La consultante es una entidad francesa que opera en España en régimen de libre prestación de servicios distribuyendo sus productos a través de mediadores de seguros.*

*Para el desarrollo de su actividad cuenta con un CIF español.*

*El producto comercializado son seguros de motos y motocicletas.*

*La sociedad cuenta con un representante a efectos de tramitar los siniestros y cumplir con sus obligaciones fiscales en dicho territorio de acuerdo con lo previsto en el artículo 86 del Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba la Ley de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados.*

*Cuando concurre algún siniestro se contratan los servicios de profesionales liberales tales como abogados, peritos o investigadores.”*

La cuestión que le es planteada a la DGT si los referidos agentes deben facturar con cargo al CIF español de la empresa de seguros francesas, o con cargo al número de identificación francés de dicha compañía.

En su contestación la DGT ha señalado lo siguiente:

*“(…) aun cuando el mediador 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.*

*De la escasa información suministrada no parece deducirse que sea este último el supuesto en el que se encuentra la entidad consultante, por lo que los señalados mediadores de seguro no pueden considerarse como establecimientos permanentes de la entidad consultante en el caso planteado.*

*(…) cuando los referidos servicios prestados por profesionales tuvieran por destinatario a un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (establecido en Francia), se entenderán no sujetos al mismo, debiéndose ser declarados por el consultante [empresa de seguros francesa] en su lugar de establecimiento por el procedimiento conocido como inversión del sujeto pasivo”.*

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2491-11, de 18 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización - Entidad alemana que organiza un evento que se celebra en Madrid, prestando los siguientes servicios: a) alquiler suelo para stands b) venta de entradas a los visitantes.*

Considera la DGT que los servicios de alquiler del suelo para stands y la venta de entradas a los visitantes son dos servicios que se prestan de forma separada, por lo que hay que determinar la tributación de los mismos de forma separada.

Entiende asimismo que en el supuesto planteado el alquiler del suelo donde se ubicarán los stands, sin prestar ningún otro servicio de organización distinto de la venta de las entradas, es un servicio de cesión de uso de un inmueble, que se entiende localizado en el territorio de aplicación del IVA español por estar radicado el inmueble en dicho territorio.

Por lo que se refiere a los servicios de venta de entradas a eventos que tendrán lugar en el territorio de aplicación del IVA español, dichos

servicios se entenderán prestados en dicho territorio en virtud de las reglas especiales de localización aplicables a los mismos.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2519-11, de 21 de octubre de 2011.**

*Base imponible – Inclusión de otros tributos en la base imponible del IVA - Persona física titular del derecho de uso de una plaza de aparcamiento para residentes - La empresa concesionaria le repercute la parte proporcional de los gastos de gestión, Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y la Tasa por Prestación del Servicio de Gestión de Residuos Urbanos.*

La DGT emite contestación a la consulta formulada en los siguientes términos:

*«(...) La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma (...)»*

*«(...) En relación con la determinación de la base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, esta Dirección General de Tributos, entre otras, en sus Resoluciones de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11), 13 de marzo de 1986 (BOE del 20) y 2 junio de 1986 (BOE del 13) ha determinado lo siguiente: "Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma." (...)»*

*«(...) Por lo tanto, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en la cesión del inmueble objeto de consulta estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio, incluyéndose en dicho concepto no solamente el importe de la renta satisfecha al concesionario, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del concesionario frente al consultante derivado de la prestación de servicios y de otras accesorias a la misma, como el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la Tasa por Prestación del Servicio de Gestión de Residuos Urbanos que se señalan en el escrito de consulta y que, según la legislación aplicable o las cláusulas contractuales, se repercutan por el arrendador al arrendatario. (...)»*

**9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2563-11, de 26 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización - Servicios de mediación - La empresa consultante tiene una página web en la que sus usuarios, previamente registrados, pueden acceder a la búsqueda de viviendas de uso turístico - Una vez seleccionada la vivienda y tras el pago de los servicios de la consultante (importe de la reserva), ésta remite por e-mail los datos de contacto de la propiedad.*

En su contestación la DGT considera que los servicios prestados por la empresa consultante son servicios de intermediación en la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar.

Señala asimismo que cuando tales servicios de mediación sean prestados a clientes que tengan la condición de empresarios, los mismos se considerarán efectuados en el lugar en donde el destinatario del servicio de mediación tenga la sede de su actividad económica, mientras que en los casos en que el destinatario del servicio de mediación sea un consumidor final, dicho servicio de mediación se considerará realizado en el lugar en donde radique la vivienda de uso turístico a cuya contratación se refiere el servicio de mediación.

**10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2565-11, de 26 de octubre de 2011.**

*Reglas de localización - Servicios de publicidad relativos a la promoción de casas rurales a través de Internet.*

En la descripción de los hechos a que se refiere el escrito de consulta, se da por sentado la empresa consultante presta a través de Internet servicios de publicidad relativos a la promoción de casas rurales sitas en España, otros países de la Unión Europea y en países terceros, que factura a los propietarios de dichos inmuebles.

En su contestación, la DGT considera que tales servicios de publicidad no pueden considerarse como servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de la aplicación de la regla especial de localización prevista para esta última clase de servicios.

Considera asimismo que todos los destinatarios de los referidos servicios de publicidad tendrán la condición de empresarios a efectos del IVA (pues la normativa reguladora de dicho impuesto considera como tales a todos aquellos que exploten un bien corporal o incorporal con el objetivo de obtener ingresos continuados en el tiempo, incluyendo en esta noción a los arrendadores de bienes), lo que le lleva a concluir que los referidos servicios de publicidad se considerarán efectuados, por aplicación de la regla general de localización, en el lugar en donde se encuentre situada la sede de la actividad económica del empresario destinatario de tales

servicios o el establecimiento permanente de dicho empresario a que se refieran tales servicios de publicidad.

#### **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2602-11, de 2 de noviembre de 2011.**

*Base imponible – Prestación por precio único de distintos servicios gravados a tipos impositivos diferentes – Empresa que presta, a una sociedad que ejerce una actividad hospitalaria, servicios de alojamiento y manutención de pacientes, así como otros servicios relacionados de carácter no sanitario, como son el mantenimiento, la limpieza y desinfección, desinsectación y desratización, vigilancia y seguridad, lavandería y la gestión del almacenamiento y distribución de bienes destinados a su utilización por los pacientes – Presta asimismo a la empresa hospitalaria, un conjunto de servicios similares en relación con las zonas de los edificios destinadas, no al alojamiento de pacientes, sino a la prestación de los servicios sanitarios por parte de aquella.*

En su contestación, la DGT ha señalado lo siguiente en relación con la aplicación del IVA respecto de dicho supuesto de hecho:

*“En el caso planteado en la consulta se prestan dos tipos de servicios diferenciados. En primer lugar, el servicio de alojamiento y manutención de pacientes durante el tiempo de su ingreso en el hospital, con una serie de servicios accesorios. En segundo lugar, una serie de servicios relacionados con las zonas del hospital destinadas exclusivamente a la prestación de los servicios sanitarios.*

*(...) son servicios accesorios del servicio principal de alojamiento de pacientes los siguientes:*

- Suministro de comida y bebida a los pacientes alojados en el hospital.*
- Mantenimiento, limpieza, desinfección, desinsectación, desratización y gestión de residuos.*
- Vigilancia y seguridad del hospital y sus instalaciones en relación con la estancia de pacientes en el hospital, incluidos viales y jardines.*
- Lavandería de ropa y lencería.*
- Movimiento de pacientes entre distintos lugares del hospital y sus instalaciones.*
- Gestión del almacenamiento y distribución de bienes destinados a su utilización en relación con la estancia de pacientes en el hospital.*

*(...) tributarán al tipo impositivo del 8 por ciento los servicios de alojamiento y manutención de los pacientes, incluyendo los servicios accesorios a que se ha hecho referencia con anterioridad.*

*Sin embargo, tributarán al tipo impositivo general del 18 por ciento los servicios mencionados en el escrito de consulta relativos a la zona del edificio en que se prestan por la sociedad cliente los servicios sanitarios.*

*(...) cuando la entidad consultante repercuta el Impuesto a la empresa para la cual presta sus servicios, dado que la contraprestación está formada por un precio único, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los servicios prestados. A estos efectos hay que tener en cuenta la calificación de servicios accesorios al de alojamiento y manutención de pacientes que se ha establecido en el punto anterior de esta contestación, de manera que dichos servicios accesorios tributarán al mismo tipo que el principal de alojamiento y manutención de pacientes.*

*El método de reparto propuesto por la consultante, consistente en incorporar un margen de beneficio al coste que supone para ella cada uno de los servicios prestados, será válido siempre que permita diferenciar los costes asociados a los servicios prestados en las habitaciones donde se alojan los pacientes de los costes asociados a los servicios correspondientes a los quirófanos, a las consultas médicas o a otros espacios distintos de aquellos que implican la provisión de alojamiento y manutención a los pacientes. Por tanto, la empresa deberá aplicar el desglose que para cada coste se recoja en su contabilidad analítica.*

*En relación con los costes cuya delimitación para cada servicio no sea posible basándose en la contabilidad analítica, el prorrateo que se debe realizar no podrá basarse únicamente en la superficie del edificio destinada a cada servicio, sino que este criterio fijo deberá ser matizado por otros de carácter variable, como el número de pacientes alojados en el hospital.”*

## **12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2604-11, de 2 de noviembre de 2011.**

*Exenciones – Servicios médicos de tratamiento de la infertilidad - Aplicación de la exención al servicio de almacenamiento de embriones – Calificación de dicho servicio como accesorio al servicio sanitario.*

La contestación se refiere a un supuesto de hecho en el que la empresa consultante presta servicios médicos de tratamiento de la infertilidad.

Dentro del tratamiento de la fecundación in vitro, ofrece el almacenamiento por congelación de los embriones sobrantes durante un plazo de dos años, mediante el cobro de una cuota adicional, destinados únicamente a la continuación del tratamiento si no finaliza con éxito en el primer intento.

Transcurrido este plazo los clientes pueden optar por prorrogar dicho almacenamiento para la misma finalidad volviendo a pagar otra cuota, o

bien donarlos para su uso por otros pacientes o para investigación, así como solicitar su destrucción. Es estos últimos casos no se les cobra cuota alguna.

En relación con tal supuesto de hecho, la DGT ha considerado que, en la medida en que el almacenamiento de los embriones tenga por finalidad la continuación del tratamiento de infertilidad inicialmente contratado por parte de los clientes, facilitando su repetición hasta alcanzar un resultado positivo, dicho almacenamiento puede considerarse como prestación accesoria a la principal, que es el servicio sanitario de tratamiento de la infertilidad y, por tanto, estaría exento de acuerdo con lo establecido en el artículo 20, apartado uno, números 2º y 3º de la Ley del IVA. En este caso, la DGT considera que prevalece la finalidad de dichos servicios de almacenamiento, y que procede la aplicación de la exención a los mismos *“con independencia de que se trate de la primera cuota satisfecha por los clientes (correspondiente a los dos años), o de cuotas posteriores que se paguen con esa misma finalidad, en caso de que el tratamiento contratado se alargue más allá del plazo inicial de dos años.”* La DGT considera por el contrario que si el servicio de almacenamiento se contrata por los clientes con la finalidad de conservar embriones que pudieran ser utilizados, al cabo de un tiempo, en un tratamiento posterior, no se podrá considerar que se trate de una prestación de servicios accesoria al servicio contratado de tratamiento de la infertilidad. Este servicio principal puede no realizarse nunca, por lo que no se puede establecer una vinculación entre un posible servicio futuro que quizás no llegue a existir y el servicio de almacenamiento.

En este segundo caso, la DGT considera que el servicio de almacenamiento de embriones no es accesorio al servicio de tratamiento de la infertilidad, y que, por tanto, dicho servicio de almacenamiento no se incluyen dentro del concepto de la exención de asistencia sanitaria al que se refiere el artículo 20.uno.2º y 3º de la Ley del IVA, ya que en este caso dichos servicios únicamente tienen el objetivo de conservar los embriones fecundados, así como que el tipo impositivo aplicable será el general del 18%.

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2665-11, de 7 de noviembre de 2011.**

*Reglas de localización – Regla general cuando el destinatario es empresario: el lugar en donde tal destinatario tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente al que se dirija el servicio – empresa que presta servicios de telecomunicación (venta de tráfico telefónico) a empresas establecidas en las Islas Canarias que a su vez revenden los citados servicios a personas físicas y/o jurídicas con residencia en las Islas Canarias, en el territorio de aplicación del IVA español o bien en terceros Estados.*

En esta contestación, la DGT ha señalado lo siguiente en relación con la aplicación del IVA español en este supuesto de hecho:

*“(...) no se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto aquellos servicios de telecomunicaciones 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.*

*Además conviene señalar que la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en que estén establecidos el prestador del servicio y el destinatario de tal prestación sin que resulte relevante a estos efectos las operaciones realizadas con posterioridad a esta prestación por dicho destinatario.*

*(...) a la hora de localizar un servicio, el prestador del mismo deberá tener en cuenta la condición del cliente, la calidad con la que éste actúa así como el lugar en el que se encuentra establecido.*

*(...) Para todo ello (...) la entidad consultante deberá basarse en la información que le comunique el cliente, cuya exactitud se comprobará a través de medidas normales de seguridad comercial, como son, entre otras, las relativas a los controles de identidad o de pago, teniendo en cuenta, igualmente, la presunciones establecidas en relación con el NIF-IVA en los artículos 18 y 19 [del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido].*

*Por otro lado se debe indicar que este Centro Directivo no es competente para establecer un orden de prelación entre el tipo de verificaciones, controles y comprobaciones que deben realizarse.*

*(...) los servicios de telecomunicaciones prestados por la entidad consultante desde su sede en la península se encontrarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que tengan por destinatario a un empresario o profesional establecido en el territorio de las Islas Canarias en los términos anteriormente comentados, ya sea su sede de su actividad o un establecimiento permanente del mismo.*

*(...) Resulta conveniente aclarar que, según reiterada doctrina de este Centro Directivo, se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.*

*Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga*

*a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.*

*(...) cuando los servicios de telecomunicaciones prestados por la entidad consultante desde su sede en la Península tengan por destinatario a un empresario o profesional igualmente con sede en la Península y con un establecimiento permanente en las Islas Canarias, tales servicios quedarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente cuando sea dicho establecimiento permanente, y no la sede de la actividad, el lugar al que se dirigen los mencionados servicios.*

*(...) será necesario que el establecimiento permanente receptor se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.*

*La acreditación de que tales servicios de telecomunicación tienen por destinatario a un establecimiento permanente concreto habrá de realizarse por el prestador en virtud de la naturaleza y la utilización del servicio prestado, concediendo especial atención al contrato, la hoja de pedido, el número de identificación a efectos del Impuesto del cliente y la identidad de quien realiza el pago.*

*En el caso de que tales criterios no sean suficientes para determinar el establecimiento permanente al que se dirige el servicio, el prestador podrá considerar que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente tiene la sede de su actividad económica.”*

#### **14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2667-11, de 7 de noviembre de 2011.**

*Deducciones - Derecho a la deducción de cuotas de IVA satisfechas por la importación de piezas de recambio destinadas a ser objeto de entregas intracomunitarias a coste cero, por estar los bienes en periodo de garantía - Base imponible que ha declararse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias por dichas entregas.*

En el supuesto de hecho a que se refiere esta contestación resulta que una empresa española que comercializa maquinaria industrial importa piezas de recambio que almacena con el objeto de enviarlas a sus clientes en otros Estados miembros a coste cero por estar destinadas a maquinaria que se encuentra en período de garantía.

La DGT señala en su contestación que la empresa española tendrá derecho a deducir el IVA satisfecho por la importación de las referidas piezas de recambio, en la medida en que las mismas vayan a ser posteriormente enviadas a otro Estado miembro con aplicación de la

exención contenida en el artículo 25 de la Ley (entregas intracomunitarias de bienes exentas).

Por lo que respecta a la base imponible de la entrega intracomunitaria, señala la DGT que el supuesto planteado dicha base imponible es cero, al tratarse de piezas de recambio suministradas a clientes en periodo de garantía.

Por tanto, en principio, sería cero la base imponible que habría de hacerse constar por tales entregas en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias modelo 349. No obstante, dado que la aplicación informática que soporta la declaración modelo 349 no permite declarar un valor de cero, la consultante podría utilizar un valor simbólico para la declaración de esta operación.

#### **15. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2669-11 y V2670-11, de 7 de noviembre de 2011.**

*Establecimiento permanente – Almacén arrendado que es utilizado para el almacenamiento y distribución de mercancía – Intervención del establecimiento permanente en la realización de entregas de bienes, según que los bienes objeto de entrega pasen o no por el referido almacén –*

En los supuestos de hecho a que se refieren estas contestaciones, una empresa con sede en Suiza es arrendataria de determinados almacenes radicados en el territorio de aplicación del IVA español, que utiliza para almacenar y distribuir mercancías de su propiedad que son entregadas a otras empresas.

En ocasiones realiza entregas a sus clientes de bienes que no pasan por el referido almacén.

En su contestación, la DGT señala que el referido almacén constituye un establecimiento permanente a efectos del IVA en España de la empresa suiza.

Dice asimismo la DGT que hay que considerar que el referido establecimiento permanente interviene en la realización de aquellas entregas en las que los bienes objeto de las mismas han pasado por el referido almacén, en cuyo caso la empresa suiza (a través de su establecimiento permanente) tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA correspondiente a tales entregas.

Por el contrario, en el caso de aquellas entregas de bienes que realice la empresa suiza, en las que los bienes entregados no pasen por el almacén (establecimiento permanente), se considerará que este último no ha intervenido en la realización de dichas entregas, motivo por el cual la empresa suiza no tendrá la condición de sujeto pasivo del IVA correspondiente a tale entregas.

## **16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2696-11, de 15 de noviembre de 2011.**

*Exenciones – Vinculación a régimen de depósito distinto del aduanero – Inaplicación de la exención a la entrega de aceites vegetales (NC 1507 A 1518) con destino a un depósito distinto del aduanero.*

En esta contestación la DGT cambia su criterio en relación con la aplicación de la exención prevista en el artículo 24.uno.1º.e) de la Ley 37/1992 sobre el IVA a las entregas de bienes e importaciones de productos con códigos NC 1507 A 1518 (aceites vegetales) destinados a ser vinculados a un depósito distinto del aduanero (fábrica o depósito fiscal).

De acuerdo con el nuevo criterio establecido por la DGT, la circulación de dichos productos para una posterior introducción en dicha fábrica o depósito fiscal no se encuentra amparada por el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales.

Tal y como señala la contestación, la inclusión de un producto dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos se realiza con carácter general por su propia naturaleza y clasificación en función de los códigos NC de la Nomenclatura Combinada. Sin embargo, de acuerdo con las modificaciones establecidas en la normativa de los Impuestos Especiales (artículo 108 ter del Reglamento), los envíos de aceites vegetales a las fábricas de biodiesel serán objeto de los impuestos especiales cuando se destinen a un uso como carburante o combustible en el momento en que se produzca la primera entrada en un establecimiento autorizado a fabricar o almacenar productos destinados a tales usos.

En el supuesto considerado, los aceites vegetales objeto de consulta adquieren la consideración de producto objeto de los Impuestos Especiales en el momento de su entrada en la fábrica de biodiesel de la consultante o en un depósito fiscal de biodiesel, y no en el momento de la entrega previa de los bienes con destino a dicho depósito, por lo que su circulación para la introducción en dicha fábrica o depósito fiscal no se encuentra amparada por el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales.

En consecuencia, la DGT considera que la entrega de los referidos aceites vegetales, en los términos establecidos en el escrito de consulta, no estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo establecido en el artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley 37/1992, al amparo del régimen de depósito distinto del aduanero.

## **17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2777-11, de 22 de noviembre de 2011.**

*Reglas de localización - Empresa dedicada a la organización de eventos y ferias - Prestación de servicios de publicidad, marketing, captación de clientes, contratación de espacios y suministros para la instalación de stands, así como servicios de traducciones y tareas informáticas - En septiembre organizo la Feria Textil de la India en Madrid y Barcelona, facturando dichos servicios a un cliente con domicilio fiscal en la India.*

La DGT emite contestación a la consulta formulada en los siguientes términos:

*“(...) los servicios consultados constituyen servicios de organización de ferias de carácter complejo, por cuanto suelen componerse de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación. (...).*

*“(...) en relación con el alquiler de los stands y expositores que, según el escrito de consulta, son suministrados al contratante, la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2011, C-530/09, señala:*

*”25. Como han subrayado cuantos han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, en ese caso el diseño y puesta a disposición temporal de un puesto que se utilice en una feria o en una exposición específica deben considerarse constitutivos de una prestación accesoria a la actividad ejercida por el organizador de dicha feria o exposición, incluida en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112.*

*“(...) Por lo tanto, en lo que se refiere al servicio complejo de organización de ferias prestado a personas que tengan la consideración de empresarios o profesionales, a partir del día 1 de enero de 2011, tributarán según la regla general establecida en el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992, esto es, se localizarán en el territorio donde radique la sede de la actividad económica del destinatario del servicio o donde éste disponga de un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.*

*“(...) Teniendo en cuenta que (...) los servicios accesorios antes citados constituyen con la principal una prestación única, el régimen establecido en este punto para los servicios consistentes en la organización de ferias será aplicable a los servicios accesorios a los mismos. (...).*

*Responderán a esta regla de sujeción los servicios de puesta a disposición de espacios para una exposición prestados a destinatarios, empresarios o profesionales, que incluyan la prestación de los denominados servicios accesorios a la organización de ferias como*

*podrían ser, a título de ejemplo, los de traducción, ofimática, Internet, azafatas, medios audiovisuales, escénicos, restauración, montaje, mobiliario, seguridad, sanidad, limpieza, etc.*

*En cambio, si el destinatario del servicio prestado por la consultante no tuviera la condición de empresario o profesional actuando como tal, la prestación de servicios se entendería realizada en el territorio de aplicación del Impuesto en virtud de la regla especial contenida en el artículo 70, apartado uno, número 7º de la Ley del Impuesto, ya que dicho servicio se presta materialmente en el citado territorio”.*

## IV. World VAT News.

### 1. Argentina - Promotion of investment tax regime – New modifications

The Budget Law was enacted 27 December 2012 and includes two positive developments in relation to the special tax regime for the promotion of investment in capital assets and infrastructure works.

First, the regime was extended to projects that start between 1 October 2007 and 31 December 2012 (previously 30 September 2010). Second, the parameters for a project to qualify for the regime were modified, establishing that the investment expenditure incurred in the above period must amount to at least 7.5% of the total expected investments.

It is important to note, however, that any fiscal quotes that have not been used until the entry into force of this law may be used in the future.

In general terms, the regime gives taxpayers a choice between two important benefits:

- Obtaining the VAT credit in advance or;
- Accelerating depreciation on new assets for income tax purposes.

Investors in environmentally friendly projects and projects exclusively related to foreign trade may be eligible for both benefits.

The Ministry of Production is responsible for evaluating projects that involve investment in industrial activities. The Ministry of Federal Planning, Public Investment and Services is in charge of infrastructure projects.

Several requirements must be fulfilled to apply for the regime

### 2. Bulgaria - Relaxed rules on the taxable base for certain transactions with immovable property and related party transactions

The taxable base with respect to the sale of building land plots or buildings which are not more than 5 years old will no longer be regulated for VAT purposes when sold below the acquisition value. Previously taxable persons had to account for 20% VAT on the acquisition value if the selling price was lower.

The taxable base for related party transactions must now equal the market price only in specific instances – mainly related to situations in which the supplier does not have the right to full recovery of VAT. Previously the taxable base for related party transactions has to equal the market price in all cases.

The rules were changed due to their incompatibility with the provisions of the EU VAT Directive. Although not explicitly stated, the new rules should apply retroactively as of 1 January 2007 for periods for which no final tax assessment is in force as of 1 January 2012.

### **3. Bulgaria - *Intrastat reporting thresholds for 2012 increased***

The Intrastat reporting thresholds for 2012 were increased to BGN 230,000 (approx. EUR 118,000) for dispatches and BGN 200,000 (approx. EUR 102,000) for arrivals.

### **4. China - *Application of zero rate/exemption for services provided to overseas entities under Shanghai pilot VAT reform clarified***

Effective as from 1 January 2012, the Notice on Application of Zero Rate and Exempt Treatment for Certain Taxable Services (Caishui [2011] No.131) lists the services eligible for the zero rate or exemption when provided by a pilot taxpayer in Shanghai..

Zero-rated services include international transportation services, R&D services and design services provided to overseas entities (excluding design services relating to immovable property in China). Exempt services include most of the selected modern services for the VAT pilot, but there are certain limitations on certain services.

For zero rated services, no VAT is charged on the invoice to the overseas customer, but input VAT associated with the services provided to the customer is fully recoverable; while for exemption services, no VAT is charged on the invoice to the overseas customer and the input VAT associated with the services provided to the customer is not recoverable.

It is anticipated that detailed implementation rules will be released soon to provide more practical guidance.

## **5. China - *More Guidance on VAT Reform Pilot Program in Shanghai***

Effective as from 1 January 2012, the Notice on Several Tax Policies for Converting Business Tax to VAT in the Transportation Industry and Certain Modern Service Sectors (Caishui [2011] No. 133) mainly clarifies the following issues:

- Where a pilot taxpayer that is a general VAT payer is engaged in both the sale of goods/processing, repair and replacement services and services taxable with VAT, the general VAT taxation method will apply on the total income generated, unless otherwise specifically stipulated;
- Transitional rules for certain cross-year transactions;
- The VAT rate (rather than the VAT levying rate) will apply for VAT withheld on behalf of overseas service providers;
- Tax treatment of the sales of self-used fixed assets by pilot taxpayers that are general VAT payers; and
- The VAT treatment of vessel agency services (subject to VAT under the category of port services), as well as the treatment of air transportation .

## **6. Cyprus - *Standard VAT rate set to increase***

As from 1 March 2012, the standard VAT rate will be increased from 15% to 17%. The reduced rates of 5% and 8% are not affected.

## **7. Cyprus - *Introduction of the concept of "Legal Receipts"***

As from 16 January 2012, by changing Schedule 10 of the VAT Law, all taxable persons making taxable supplies of goods or services to non-taxable persons are obliged to issue and deliver "legal receipts".

Any person who fails to comply with this regulation will be subject to a charge equal to 20% of the value of the transaction to which the legal receipt relates.

Also, any person who fails to issue and deliver a legal receipt at the time of the transaction shall be deemed guilty of an offense and be subject to a fine not exceeding EUR 1,700 or imprisonment up to 3 years or both.

The legal receipts must contain the following elements:

- I. Date of issuance;
- II. ID number;
- III. Name, address and registration number of the taxable person;

- IV. Adequate description of the goods or services offered;
- V. Total amount payable, including VAT;
- VI. For each rate of VAT, the total amount payable (including VAT) and the applicable VAT rate; and
- VII. Indication of whether the transaction involves deposit payment, part consideration, cash payment or otherwise.

Also note that, when an invoice is paid in cash, issue of a legal receipt is not required because the cash invoice may be used as a receipt.

#### **8. Finland – VAT rate of 9% applies to subscribed newspapers and periodicals as of 1 January 2012**

The reduced VAT rate of 9% will apply to newspapers and periodicals subscribed for a period that is at least one month as of 1 January 2012. Previously subscribed newspapers and periodicals were subject to the VAT rate of 0% provided that the subscription period was at least 1 month.

#### **9. Finland – Hairdressing and minor repair services subject to 23% VAT rate as of 1 January 2012**

As of 1 January 2012, the general VAT rate of 23% will apply to certain services of barbers and hairdressers and certain minor repair services that were previously subject to the 9% reduced rate.

#### **10. Finland - Liability to self-account for VAT on gifts**

The Finnish Supreme Administrative Court has recently ruled that a teleoperator who sold mobile subscriptions was liable to self-account for VAT on gifts provided to its customers. The gifts, such as MP3 players, were given as rewards to customers provided a certain limit of phone charges were charged to the customer, the contract was still in force and the client had paid his phone bills.

#### **11. France - New 7% VAT rate introduced**

The 2012 finance law introduced a new reduced rate of 7% as from 1 January 2012. The standard VAT rate of 19.6% remains unchanged.

With some listed exceptions, all goods and services that were subject to the 5.5% rate prior to 1 January 2012 are now subject to the 7% rate. Amongst others, this is the case for passenger transport, non-reimbursable medicines, digital books (paper books as from 1 April 2012), mass entertainment events and shows, private television subscriptions, hotels, restaurants, take away and delivery foods for an immediate consumption, personal care services, immovable work on buildings completed for more than two years, etc.

As mentioned above, the following goods and services are still subject to the 5,5% VAT rate: water, non-alcoholic beverages, food for human consumption, equipments for disabled people, energy (gas, electricity and

supply of heat at least produced 50% by renewable energies), services supplied to elderly and disabled peoples and meals supplied in schools.

### **12. France – General VAT rate rise in October 2012?**

In an interview on 29 January 2012 President Sarkozy said that his government would seek to raise the standard VAT rate from 19.6% to 21.2% in order to finance a reduction of social charges on companies.

### **13. France - “Respondent” tolerance regime in France invalidated**

Under the “respondent” tolerance regime, non-resident companies were allowed to charge VAT on supplies made to French registered companies, provided that they appointed a so-called “respondent” in France. The benefit of this arrangement was to avoid the non-resident company being in a VAT credit position in relation to the French Treasury.

By its decision dated 15 December 2011 (C-624/10), the European Court of Justice has invalidated these “respondent” arrangements. As a consequence, suppliers established outside France will have to issue invoices without VAT to their French VAT registered clients (according to article 283-1 of the CGI). The French tax administration will comment on the decision in the coming weeks, but it is recommended in the meantime that new respondents are not established. The tax administration’s forthcoming comments should provide additional information on the status of existing “respondent” agreements.

### **14. Germany - Further information in relation to intra-community supplies**

Following on from earlier information published in the GITN on the recently announced changes regarding the proof of transport for VAT exempt export and intra-community supplies ( “*Gelangensbestätigung*”) and in response to several questions which have arisen, it should be noted that to date only a draft circular and certain other draft details have been published by the tax administration.

The interpretation and implementation of the draft rules has prompted objections from some quarters. Consequently the final implementation guidelines may deviate from the draft version. It is not known at this stage when the final version will be published. For now the transitional period until 31 March 2012 remains unchanged but it is possible that this may at some point be extended to a later date.

Businesses that are potentially affected by these anticipated changes may wish to undertake a review of existing documentation and processes so as to be in a position to better adapt to the new requirements once they have been finalized and made known.

### **15. India - *Refund of service tax paid on specified services used for export of goods***

The government recently issued a notification exempting specified taxable services received by an exporter of goods and used for the export of goods from the whole of the service tax, subject to the following conditions:

- The exemption is provided by way of a refund of service tax paid on the specified taxable services used for the export of goods.
- The exemption shall be claimed either on the basis of rates specified in the Schedule to the notification or on the basis of documents. The procedure for claiming a refund under both options has been prescribed.
- The exemption by way of refund shall be available only where no CENVAT credit of service tax paid on the specified taxable services used for export of the said goods has been taken under the CENVAT Credit Rules, 2004.
- The exemption shall not be available to a Unit or Developer of a Special Economic Zone.
- Where any refund of service tax paid on a specified taxable service utilized for export of the said goods has been allowed to an exporter but the sale proceeds in respect of the export of goods are not received by or on behalf of the exporter, in India, within the period allowed by the Reserve Bank of India (including any extension of such period), such refund shall be recovered as if it is a recovery of service tax erroneously refunded.
- The aforesaid notification is effective from 3 January 2012.

To simplify the procedure for such refund, the government also introduced a simplified scheme for the electronic refund of service tax to exporters.

### **16. Ireland - *Increase of standard VAT rate***

The Irish Revenue have increased the standard VAT rate to 23% (previously 21%) from 1 January 2012.

### **17. Ireland - *Change in the VAT treatment of entrance fees to historic houses and gardens and certain other admission to and rights over property***

There has been a change to the VAT treatment of entrance fees to historic houses and gardens and certain other admission to and rights over property.

Previously the entrance fees were exempt from VAT as they were treated as exempt lettings of property. Several recent decisions from the CJEU called into question the treatment of the entrance fees as exempt lettings. Such entrance fees will only be exempt in the future if they fall into an alternative exemption. For example, if the entrance fees relate to a supply of cultural services by a public body or any cultural body that is recognized as a cultural body by the Irish Revenue Commissioners. In order to determine whether Revenue would treat an entity as a cultural body, it is necessary to seek Revenue confirmation.

#### **18. Ireland – Guidance published on the exemption from VAT for certain types of medical services**

The Irish Revenue have issued guidance in relation to medical services and which services can be considered exempt from VAT. This guidance was published following a number of recent CJEU cases that clarified what services qualified for exemption as medical services. The guidance leaflet clarified that services such as acupuncture, fees charged for access to medical services and diet counseling, to name but a few, are not exempt from VAT.

#### **19. Italy – Chargeable event for supplies of services falling under the general B2B rule carried out with foreign subjects**

According to this new provision, the chargeable event falling under the main place of supply rule for the supply of services supplied or received to or from taxpayers not established in Italy occurs at the moment of completion of the service or, in case of periodical or continuous service, at the date of accrual of the consideration or at the end of one year (if carried out continuously over a period longer than one year and if the supplier does not make interim charges in the same period).

The chargeable event occurs in any case at the moment of payment (and limited to the amount paid) if the payment is carried out before the above listed events.

#### **20. Italy – Supplies of gas, electricity, heating and cooling**

The provisions of Directive 2009/62/UE are incorporated into law, changing the scope of the provisions on imports and the place of taxation of supplies of gas and electricity. These provisions now also apply to gas transported through pipelines not yet included in the distribution network, and to the supply of heating or cooling through networks.

#### **21. Italy – VAT tax exemption of operations in the aircraft-shipping sector**

The main change introduced by the Community law provisions concerning aircraft-shipping operations is related to the requirements necessary to qualify for the tax exemption for VAT purposes under Article. 8-bis of Presidential Decree No. 633/1972, introducing certain requirements in accordance with primary EU VAT law.

## **22. Italy - Supply of services received by EU operators**

With respect to services falling under the main place of supply rule received by a supplier established in the EU, the purchaser has to process the invoice received from the supplier by applying the VAT due through the reverse charge mechanism, according to the rules set out in Articles 46 and 47 of DL No. 331/1993. Before this change companies receiving B2B services were required to issue an additional invoice to account for the VAT both due and deductible by them. This requirement is no longer applicable.

## **23. Italy - Quarterly refund claims**

The ability to apply for quarterly VAT refund claims has been extended, in particular to taxpayers where at least 50% of their transactions consist of the following activities carried out for taxable persons not established in Italy:

- Work performed on movable tangible property;
- The transport of goods and related intermediation;
- Services ancillary to the transport of goods and related intermediation; and
- Operations mentioned in nn. 1 to 4 of Art. 10 of Presidential Decree No. 633/1972 (credit, financial and insurance activities) for persons established outside the Community or related to goods intended for export.

## **24. Italy - Introduction of goods into free circulation - VAT suspension at import**

Article 67 of Presidential Decree No. 633/1972 on imports is amended to allow goods deemed to be transferred in another Member State (even after manufacturing activities foreseen by attachment 72 of Regulation No. 2454/1993) to benefit from the suspension of VAT payment to customs with reference to the introduction of goods into Italy.

To be eligible for the suspension, "the importer provides its VAT number, the VAT identification number assigned to the purchaser established in another Member State and, if requested by the customs authorities, suitable documentation to provide proof of the actual transfer of the same goods in another Member State".

## **25. Italy – Non-taxable transactions – international agreements**

The wording of the relevant law has been simplified, re-writing in particular the provisions under which the VAT exemption applies to the EU bodies and to other recognized international bodies, and members of

these bodies, according to the conditions and limits set by international conventions establishing such organizations or headquarters agreements.

## **26. Lithuania – Several amendments of the Law on VAT**

Parliament passed on 20 December 2011 various amendments to the VAT law. Summarized below are the main changes introduced:

- As from 1 January 2012, the threshold over which a taxable person is obliged to register as a VAT payer was increased from LTL 100,000 to LTL 155,000. Remuneration for goods/services supplied only in the territory of Lithuania will be included when calculating the threshold of LTL 155,000.
- New provisions allow for VAT to be adjusted for bad debts (the sum of the VAT amount attributed to the bad debt is calculated proportionally according to the remuneration received). The adjustment can be made only in those cases in which (i) not less than 12 months have elapsed since the chargeable event for the supplied goods or services, (ii) the output VAT on the supply was calculated and declared, and (iii) the company is able to prove the non-recoverability of the debts and the efforts to recover them. The aforementioned provisions do not apply if the supplier and the purchaser of goods (and services) are related parties or became such in the calendar year following the calendar year in which the debt was declared as irrecoverable and VAT was adjusted accordingly. VAT adjustment will be possible only with respect to output VAT calculated and declared after 1 January 2012.
- The application of the reduced 9% VAT rate was extended to 31 December 2012 for thermal energy supplied to heat residential premises, hot water supplied to residential premises and cold water and thermal energy consumed in preparing hot water to be used in residential premises. Furthermore, application of the 5% VAT rate was extended to 31 December 2012 to medicines and medical aid devices when their acquisition costs are partially or fully reimbursed according to the procedures established in the Law on Health Insurance.
- As from 29 December 2011, taxable persons are granted the option to calculate VAT on the lease, sale or other transfer of immovable items, which, according to the VAT Law, would otherwise be VAT exempt if such item is leased, sold or otherwise transferred not only to a taxable person VAT payer, but also to diplomatic missions, consular posts, EU institutions and their established offices, as well as international organizations and their representations.

- As from 1 January 2012, the VAT deduction will not be adjusted for goods lost due to reasons beyond the control of the tax payer (destruction of expired goods, etc.).
- Lithuanian taxable persons who are not VAT registered but have the obligation to register for VAT purposes due to the supply of goods and services in the territory of Lithuania (excluding goods and services specified in Article 117, Paragraph 2, of the VAT law) will be given the right to VAT deduction. This amendment will enter into force as from 1 January 2013.
- As from 1 January 2013, tax payers, even if not VAT registered, will have the right to deduct purchase and (or) import VAT, calculated from the acquired and (or) imported goods and services, if these goods and services were actually used by the tax payer for (i) the VAT taxable supply of goods and (or) services, or (ii) the supply of goods and (or) services outside the territory of Lithuania if the supply of such goods and services would not be VAT exempt had it occurred within the territory of Lithuania.
- As from 1 January 2012, it is no longer necessary to complete a journal of goods/services purchased from another Member State if, according to the provisions of the VAT law, the output VAT has to be calculated by the purchaser.
- Legislation was adopted on 20 December 2011 amending and supplementing the VAT Law, for the purpose, *inter alia*, of transposing the provisions of Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing into Lithuanian legislation. However, these new provisions of the Law will come into force only as from 1 January 2013.

### **27. Malta - Temporary VAT amnesty launched in Malta**

Malta's 2012 Budget, recently announced by the Minister of Finance, launched a temporary VAT amnesty providing for a remission of interest and administrative penalties for registered persons who have an outstanding balance under the 1994 VAT Act, Customs and Excise Tax Act or the 1998 VAT Act.

The arrangement is open to Malta VAT registered persons who have failed to submit the necessary VAT returns falling due up to 15 October 2011 and/or have balances due to the VAT Department under any of the abovementioned Acts as of 15 October 2011.

### **28. Mexico - VAT changes on sales by foreign residents**

Sales by foreign residents to Mexican companies that are outside the IMMEX program (Manufacturing, Maquiladora and Export Service

Industry) of goods that were previously delivered by an IMMEX company are considered as sold in the Mexican territory.

Therefore, such sales will be taxed at the VAT rates of 16% or 11%. This has been in force since 2 January 2012.

Invoices from the foreign resident must meet specific requirements for the Mexican resident to recover the VAT. The rules for VAT recovery will be published in the Mexican Gazette.

### **29. Netherlands - *New policy for VAT on private use of company cars***

In December 2011, the State Secretary of Finance published his new policy on accounting for VAT in relation to the private use of company cars. Under the new scheme, it is still possible to deduct VAT from the company car's purchase or lease costs. Taxpayers will have to declare VAT for the private use by the end of the year. The VAT amount to be declared must technically be calculated by applying the ratio between the private kilometres effectively driven and the aggregate kilometres by the expenditures incurred for the car (a part of the purchase costs of the car or the lease costs, the maintenance and repair costs and the fuel costs) in the related year. (Commuter journeys are regarded as private kilometres.)

A fixed percentage of 2.7% of the car's catalogue value, however, may instead be used as the basis for the corrected VAT amount. For special situations, such as making cars available against an allowance or cars purchased without VAT, other rules may apply.

These changes are retroactively applicable as from 1 July 2011.

### **30. Romania - *Amendments to VAT returns and their submission method***

Various amendments have been made to the following returns:

- VAT return (form 300) – Order 3665/2011;
- ESPL regarding the intra-Community acquisitions/supplies of goods and services (form 390); and
- Invoice list regarding the local acquisition/supply of goods and services (form 394) – Order 3596/2011.

#### *VAT return*

The structure of the return is modified by including additional rows referring to:

- Individual reporting of local transactions for which the reverse charge mechanism is applicable (e.g. waste, cereals, etc.);
- Distinct reporting of local supplies/acquisitions of goods/services for which an invoice has been issued by taxable persons registered for VAT purposes in Romania.

Subject to certain conditions, taxpayers performing only local transactions may opt to use a simplified version of the VAT return.

The new format of the return is available starting with the January 2011 reporting period.

#### *European Sales and Purchases Listing*

Starting with reporting for December 2011, the software used for generating the return, as well as the submission method, has been changed.

#### *Form 394*

The major amendment refers to the reporting period, which will be the fiscal period used for the VAT return. Therefore, taxpayers submitting monthly VAT returns must submit form 394 on a monthly basis. The amendment is effective starting with the first reporting period for 2012.

The content of the form has been modified by including local transactions for which the reverse charge mechanism is applicable.

Form 394 can be submitted electronically by taxpayers with a valid digital certificate.

Starting with reporting for January 2012, electronic submissions of the VAT return (form 300), form 390 and form 394 will be uploaded on [www.e-guvernare.ro](http://www.e-guvernare.ro).

### **31. Turkey - VAT rate for financial leasing of some machinery and equipment**

Under Decree 2011/2604), the VAT rate on the following transactions is reduced to 1% (from 18%) as of 27 December 2011:

- Leasing of machinery and equipment within the scope of the financial leasing law to entities that hold an investment incentive certificate; and

- Delivery of some machinery and equipment (excluding second hand) to financial leasing companies, and leasing of these goods to VAT payers by financial leasing companies.

### **32. United Kingdom - Court of Appeal - payment collection services are standard-rated**

The Court of Appeal has confirmed that the payment collection services supplied to dentists by Denplan were subject to VAT. In the case of *Axa UK PLC*, the CJEU took the view that Denplan's services amounted to a taxable "debt collection" activity. The Court of Appeal decided that, even though the UK law makes no reference to "debt collection" and despite the fact that this point was not considered by the fact finding tribunal (it was not argued by HMRC, the UK tax authority), the CJEU had sufficient information before it to reach its conclusion. As a result, HMRC's appeal was upheld and the services were held to be subject to VAT. Some doubts remain about the exact scope of the exemption for payment services, in particular, the distinction between "payment handling" (VAT exempt) and "debt collection" (standard-rated), and further litigation in this area seems likely.

### **33. Uruguay - Passenger road transport**

Previously, companies providing passenger transport services by land received a VAT credit on the difference between the output VAT and the input VAT. This credit could neither exceed 10% of the taxed income derived from such services nor 200% of social security contributions paid by employers.

An annual 20% reduction in the credit since 1 January 2008 eliminated the credit from 1 January 2012. However, a new bill in parliament would provide a permanent VAT credit for passenger road transport. As a result of this bill, the tax authorities issued a resolution in December 2011, extending the credit available (20% of the difference between output VAT and input VAT) until April 2012.

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

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

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