



IVA-Julio-Agosto-Septiembre 2012

Boletín de Actualidad



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

Índice de contenido

I. Normativa

1. **Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012.**
2. **Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias (aplicación del tipo reducido en determinados supuestos de cesión de aprovechamiento por turno de edificios).**
3. **Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (incremento de los tipos del IVA).**
4. **Corrección de errores del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.**
5. **Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (publicada en el Boletín Oficial del estado del 6 de agosto).**
6. **Proyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria, y de adecuación de la normativa financiera, para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.**
7. **Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.**

II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de junio de 2012. Asuntos C-80/11 y C-142/11 (Mahagében-Dávid).**

Deducciones - Derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas - Medidas nacionales de lucha contra el fraude - Denegación del derecho a la deducción en caso de comportamiento irregular del emisor de la factura, o porque el destinatario de la factura no se cercioró del comportamiento irregular del emisor de la factura y de demostrarlo.

2. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de junio de 2012. Asunto C-294/11 (Elsacom).**

Devoluciones a empresas no establecidas – Plazo de presentación de la solicitud de devolución: es un plazo de caducidad.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de julio de 2012. Asunto C-259/11 (DTZ Zadelhoff).

Exenciones – Operaciones financieras – Exención aplicable a las transmisiones de acciones y participaciones en sociedades - La no aplicación de la exención en los casos de ventas de acciones y participaciones cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la propiedad o el disfrute de un bien inmueble o de una parte del mismo, está condicionada a que la normativa interna del IVA del Estado miembro de que se trate haya optado por hacer uso de la facultad que le otorga la normativa comunitaria para calificar a tales títulos como bienes corporales a efectos del IVA.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de julio de 2012. Asunto C-284/11 (EMS-Bulgaria).

Deducciones – Existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA - Principio de efectividad del derecho a deducir: es compatible con la Directiva del IVA la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción, siempre que no haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de ese derecho - Principio de neutralidad fiscal: se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción de la cuota del IVA correspondiente a una adquisición intracomunitaria de bienes, en aquellos casos en los que el ingreso de dicha cuota sea realizado fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora siempre que esta última exigencia respete el principio de proporcionalidad.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de julio de 2012. Asunto C-326/11 (Komen).

Exenciones – Entregas de edificios y del terreno sobre el que se levantan, realizadas con posterioridad a su primera ocupación (segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones según la Ley española del IVA) – Supuesto de entrega de un edificio en el que se había comenzado la realización de obras (obras de demolición parcial) con el fin de crear un nuevo edificio por transformación, continuándose las obras por el comprador tras la entrega – El edificio se encontraba en uso en el momento de su transmisión.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-334/10 (X).

Deducciones – Cuotas soportadas por la adquisición de un bien de inversión que se afecta a la actividad empresarial, pero que inicial y temporalmente será utilizado para necesidades privadas del empresario

– Derecho a la deducción de tales cuotas – Autoconsumo por utilización para necesidades privadas de un bien de inversión que se afecta a las necesidades de la empresa: base imponible del IVA que grava dicho autoconsumo.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-591/10 (Littlewoods).

Devoluciones – Devolución de ingresos indebidos – Devolución de importes del IVA ingresados en la Hacienda nacional en contravención del Derecho comunitario – Procede la devolución del IVA ingresado indebidamente, más intereses - Corresponde al Derecho nacional determinar, respetando los principios de efectividad y de equivalencia, si el principal debe ir acompañado de intereses según el modelo de interés simple o de interés compuesto o según otro modelo.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-33/11 (A Oy).

Exenciones - Operaciones asimiladas a exportaciones - Entregas de aeronaves utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros – Aplicación de la exención tanto en el caso de compañías de navegación aérea internacional que explotan líneas regulares, como en el caso de compañías que realizan vuelos "charter" a demanda de empresas o particulares – Aplicación de la exención en el caso de que el adquirente de la aeronave, sin tener él mismo la condición de compañía dedicada a la navegación aérea internacional, realiza la adquisición de la aeronave con la finalidad de que la misma sea utilizada efectivamente por una compañía de navegación aérea internacional (por ejemplo, en virtud de un contrato de arrendamiento suscrito entre dichos adquirente y compañía).

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-44/11 (Deutsche Bank).

Exenciones – Operaciones financieras – No están exentos del IVA los servicios de gestión discrecional individualizada de carteras de valores – Regla de localización aplicable a tales servicios.

10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-160/11 (Bawaria Motors).

Régimen especial de los bienes usados – No resulta aplicable dicho régimen especial a la venta realizada a un tercero por un empresario revendedor, de un automóvil usado que dicho empresario revendedor había previamente adquirido a otro empresario que tuvo derecho a la deducción parcial del IVA que este último soportó cuando adquirió el vehículo, sin que dicha conclusión se vea afectada por el hecho de que a

la referida venta del vehículo usado que es realizada por dicho empresario al empresario revendedor le fuese aplicable un supuesto particular de exención previsto en la normativa polaca para el caso de ventas de automóviles realizadas por empresarios que sólo tuvieron un derecho a la deducción parcial del IVA que soportaron con ocasión de su adquisición.

11. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-263/11 (Redlihs).

Concepto de actividad empresarial – Persona física propietaria de un bosque que, como consecuencia de los efectos provocados en el mismo por una tormenta, realizó 12 ventas de madera en abril de 2005 y 25 ventas de madera entre mayo de 2005 y diciembre de 2006.

12. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-377/11 (International Bingo Technology).

Base Imponible – Servicios consistentes en las organización del juego de bingo: no inclusión en la base imponible del IVA correspondiente a dicho servicio de la parte del precio del cartón, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores - Regla de prorata – Importe a computar en concepto de servicios exentos del Iva consistentes en la organización del juego de bingo: la parte del precio del cartón, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores, no puede considerarse como parte del volumen de negocios del organizador del juego del bingo y, por tanto, no puede figurar en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorata.

13. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-250/11 (LG).

Exenciones a la importación – Exención de la importación del carburante contenido en los depósitos normales de los vehículos terrestres a motor: no se aplica en el caso de las locomotoras de ferrocarril.

14. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de marzo de 2012. Nº de recurso 6208/2008.

Devengo - Devengo por cobro anticipado del precio de la operación - Ejecuciones de obra - Expedición de certificaciones de obra que no suponen ni la aceptación ni la recepción de la obra por parte del destinatario de la misma — Expedición de factura - Posibilidad de emitir facturas sin que conste la fecha de devengo del Impuesto.

15. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de marzo de 2012. Nº de recurso 4599/2008.

Deducciones – Prorrata - Opción por la aplicación de la modalidad especial de la regla de prorrata – Posibilidad de rectificar la opción efectuada – Principio de seguridad jurídica vs. principio de neutralidad del IVA.

16. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 26 de abril de 2012. Nº de recurso 149/2010.

Deducciones - Documentos justificativos del derecho a deducir - Formas de acreditación de las operaciones que conllevan derecho a la deducción - La escritura pública protocolizada de la compraventa de parcelas, donde se encuentran identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción del número, es un documento justificativo habilitante para efectuar la deducción de la cuota del IVA soportada.

17. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de mayo de 2012. Nº de recurso 2702/2008.

Régimen especial de las agencias de viajes – Base imponible de las operaciones en régimen especial - Cálculo de la base imponible operación por operación - La base imponible es el margen bruto de la agencia en cada operación que se obtiene por la diferencia entre, por una parte, el precio cobrado al cliente sin IVA, y, por otra parte, el importe de los costes directos, con IVA.

18. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 4 de junio de 2012. Nº de recurso 3962/2009.

Deducciones - Deducciones anteriores al inicio de las operaciones imponibles - Cuotas de IVA soportadas por la adquisición de dos parcelas de terreno - No deducción del IVA soportado en la adquisición de dichos inmuebles, por no haberse probado la intención de desarrollar una actividad empresarial en el momento de dicha adquisición y, por tanto, tampoco la afectación de las citadas parcelas a una actividad empresarial.

19. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de junio de 2012. Nº de recurso 1980/2010.

Deducciones - Prorrata general – Operaciones no computables en el denominador de la fracción de la regla de prorrata: operaciones inmobiliarias que no constituyan actividad empresarial habitual – Venta de un inmueble en el mismo estado en que fue adquirido, realizada por una empresa dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria.

III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0685-12 y V0687-12, de 2 de abril de 2012.

Reglas de localización – Multipropiedad - Aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico - Sujeción al IVA de la venta de derechos a puntos. Devengo, lugar de realización y base imponible de los servicios de hostelería derivados del canje de puntos.

2. DGT, 2-4-2012, Nº V0686-12, de 2 de abril de 2012.

Devengo – Operaciones de tracto sucesivo - Servicios de vigilancia y seguridad prestados de forma continuada en el tiempo.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0704-12, de 4 de abril de 2012.

Base imponible – Modificación - Créditos incobrables - Operaciones a plazo o con precio aplazado - Aplazamiento de un año para el cobro de un crédito comercial que adeuda un cliente - Modificaciones al alza de la base imponible en caso de conceder un aplazamiento al cliente con posterioridad a la rectificación efectuada, o si se realizan posteriormente a dicha rectificación operaciones con dicho cliente con pago al contado.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0790-12, de 16 de abril de 2012.

Repercusión del IVA – Destinatario de la operación y de la repercusión del impuesto - Contrato de renting en los que el arrendador asume el coste de mantenimiento, la revisión periódica, el cambio de neumáticos, la asistencia en carretera y los costes derivados de eventuales averías o incidencias de los vehículos - Suscripción de seguro a todo riesgo de los vehículos con entidad aseguradora - Destinatario de los servicios de reparación de los vehículos prestados por talleres en casos de siniestros cubiertos por el referido seguro.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0891-12, de 25 de abril de 2012.

Retribuciones en especie - Cesión de uso de vehículos a empleados tanto para su utilización en el desarrollo de la actividad empresarial del empleador como para utilización privada del empleado - Son prestaciones a título oneroso sujetas al IVA en la parte de uso privado - Base imponible. – Operaciones vinculadas - Valor en las condiciones normales de mercado entre partes independientes por la parte correspondiente al uso privado - Deducciones. Deducción íntegra de las cuotas soportadas por el vehículo, dado que no opera la exclusión prevista en artº 96.Uno.5º LIVA.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0984-12, de 7 de mayo de 2012.

Establecimiento permanente - Consideración de unos agentes de ventas como establecimiento permanente en España de una entidad con sede fuera de nuestro país – Intervención del establecimiento permanente en la realización de operaciones que se consideran efectuadas en España.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1035-12, de 10 de mayo de 2012.

Devengo – Certificaciones de obra - Cobro anticipado del precio de la operación - Los cobros correspondientes a las certificaciones de obra en el caso consultado no suponen ni la aprobación ni la recepción de la obra - El devengo se produce en el momento de la puesta a disposición total de las obras, ya que no existe recepción parcial, así como también a medida que, con anterioridad a dicho momento, se produzca el cobro de las correspondientes certificaciones de obra.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1114-12, de 23 de mayo de 2012.

Exenciones - Entregas intracomunitarias de bienes - Entidad radicada en el territorio de aplicación del IVA español que entrega bienes a una entidad radicada en Alemania, la cual, a su vez, vende los bienes a otra entidad alemana – El transporte de los bienes se efectúa desde almacén de la entidad radicada en el territorio de aplicación del IVA español, con destino a las instalaciones de la última compradora - Imputación del transporte a una de las dos entregas con el fin de determinar cual de ellas es la que tiene la consideración de entrega intracomunitaria de bienes exenta - El transporte se imputa a la primera entrega, dado que el primer adquirente obtiene el poder de disposición del bien en el territorio IVA español y manifiesta su intención de transportar dicho bien a Alemania, comunicando al vendedor su número de identificación a efectos del IVA que tiene atribuido en Alemania.

IV. World VAT News

- 1. Australia - GST treatment of motor industry incentive payments clarified**
- 2. Australia - ATO publishes 2012-13 compliance program**
- 3. Belgium - Royal Decrees on new VAT penalties published**
- 4. Belgium - Warranty import VAT deferral licence to be abolished**
- 5. China - VAT Reform - Timetable for expanded VAT reform pilot program announced**

6. China – Guidance issued on refund of VAT and Consumption Tax for exports of goods and services
7. France - Application of VAT reverse charge to include two more transactions
8. Germany - Transition period extended for introduction of documentation to prove intra-community transactions
9. India - Negative list of services effective from 1 July
10. India – New “place of provision of services” rules
11. India - Company liable to pay service tax on reverse charge for directors’ services
12. India - VAT on sale and lease back transaction
13. India – Claim of VAT set off restricted to the extent of tax “actually paid”.
14. Israel - VAT rate increase
15. Italy – VAT rate increase
16. Italy - Changes to VAT rules for rental and supply of real estate
17. Italy - Recognition of VAT credit accrued in years for which tax returns are not filed
18. Italy - Filing procedure for communication by suppliers to frequent exporters
19. Italy - Various measures on VAT announced
20. Jersey - Transitional rule for long-term contracts expired on 16 August 2012
21. Lithuania - Amendment of rules for issue and recognition of accounting documents used to calculate taxes
22. Lithuania - Rules for issue and cancellation of permits to establish VAT exemption warehouse amended
23. Lithuania - Rules on import VAT and excise duties relief on goods imported by passengers
24. Lithuania - Scope of reduced VAT rates amended
25. Malaysia - Preparing for Goods and Services Tax
26. Malaysia – GST Registration Guide Released
27. Netherlands - Standard VAT rate to increase
28. Netherlands - Reduced VAT rate for performing arts and works of art
29. Netherlands - Reverse charge regulation for supplies of mobile phones and computer chips
30. New Zealand - Enhanced online GST return filing

- 31. New Zealand - Clarification that amounts received by a New Zealand resident business from a non resident insurer are not subject to GST**
 - 32. Poland - Planned changes to VAT Act**
 - 33. Poland - Bonuses to be treated as discounts for VAT purposes**
 - 34. Poland – Export of goods declared in EU member state other than Poland**
 - 35. Poland - Appointment of tax representatives for foreign entities**
 - 36. Singapore - Assisted Compliance Assurance Programme**
 - 37. Singapore – Latest developments in renewal process of Major Exporter Scheme**
 - 38. South Africa - Registration of non resident’s “VAT enterprise”**
 - 39. United Kingdom - Budget changes on hot takeaway food and holiday caravans have been revised**
 - 40. United Kingdom - Changes to VAT invoicing rules**
 - 41. United Kingdom - New guidance on place of supply of “land related” services**
 - 42. United States - Update on U.S. Congressional action related to state sales and use tax collection authority**
 - 43. Uruguay - International delivery of packages**
 - 44. Vietnam - New Circular on VAT effective**
-

I. Normativa.

1. Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012 realiza las modificaciones que se indican a continuación en la Ley 37/1992, reguladora del IVA.

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

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

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

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

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

2. Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias (aplicación del tipo reducido en determinados supuestos de cesión de aprovechamiento por turno de edificios).

Esta Ley 4/2012 es el resultado de la tramitación como Proyecto de Ley del Real Decreto-ley 8/2012, de 16 de marzo, del mismo título.

Al igual que ya había hecho la disposición final tercera del Real Decreto-ley 8/2012 con efectos desde el 18 de marzo de 2012, la disposición final tercera de la Ley 4/2012, con efectos desde el 8 de julio de 2012, añade un nuevo número 18.º al apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, con el mismo contenido que el añadido por el citado Real Decreto-ley.

Según el referido nuevo número 18.º del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, resultará aplicable el tipo reducido de dicho impuesto previsto en el citado precepto, a las siguientes operaciones: *“la cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios”*.

Cabe señalar que, con efectos a partir del 1 de septiembre de 2012, y en virtud de la nueva redacción dada al artículo 91 de la Ley del IVA por el Real Decreto-ley 20/2012, el referido nº 18 del apartado uno.2 de dicho artículo pasa a ser el nº 12º del mismo apartado uno.2, pero con idéntico contenido.

Hay que señalar también que, con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 8/2012, y hasta la entrada en vigor del mismo, la derogada Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias, establecía lo siguiente en su artº 19:

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

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

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

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

3. Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (incremento de los tipos del IVA).

El Real Decreto-ley 20/2012 ha realizado importantes modificaciones en los tipos de gravamen aplicables en el IVA, así como otras modificaciones derivadas de las anteriores.

A este respecto, hay que señalar que, con fecha 2 de agosto de 2012, la Dirección General de Tributos ha emitido una Resolución que ha sido publicada en el Boletín Oficial del estado del 6 de agosto, cuya finalidad es la de aclarar algunas de las citadas modificaciones en los tipos de gravamen del IVA introducidas por el Real Decreto-ley 20/2012.

Pues bien, las principales modificaciones introducidas en el IVA por el citado Real Decreto-ley 20/2012, son las que indicamos a continuación.

a) **Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012** se modifica de la siguiente forma el importe de los tipos de gravamen en el IVA.

Tipo de gravamen	Hasta 31 de agosto de 2012	Desde 1 de septiembre de 2012
<i>Tipo general</i>	18%	21%
<i>Tipo reducido</i>	8%	10%
<i>Tipo super-reducido</i>	4%	4%

b) **Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012, pasarán a tributar al tipo general del 21% las siguientes operaciones, a las que hasta 31 de agosto de 2012 les resulta aplicable el tipo reducido del 8%:**

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de ***“flores y plantas vivas de carácter ornamental”***.

Se mantiene sin embargo la aplicación del tipo reducido del 10% a partir de 1 de septiembre de 2012 para las entregas, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones de *“semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas”*.

En su Resolución de 2 de agosto de 2012, la Dirección General de Tributos realiza determinadas consideraciones sobre el alcance de esta modificación.

- ***“Los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas y otros análogos”***.

En su Resolución de 2 de agosto de 2012, la Dirección General de Tributos realiza extensas consideraciones sobre el alcance de esta modificación, que supone la aplicación del tipo general del 21% a partir de 1 de septiembre de 2012, a *“los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas y otros análogos”*.

- ***“Los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales”.***

En su Resolución de 2 de agosto de 2012, la Dirección General de Tributos realiza determinadas consideraciones sobre el alcance de esta modificación.

- Los servicios consistentes en la ***“entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos, (...) parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, (...), parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14º de esta Ley cuando no estén exentas del Impuesto”.***

En relación con esta clase de servicios de carácter cultural, el tipo reducido del 10% únicamente resultará aplicable a partir de 1 de septiembre de 2012 a los servicios consistentes en lo siguiente: *“la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas”.*

- ***“Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13º de esta Ley”.***

En su Resolución de 2 de agosto de 2012, la Dirección General de Tributos realiza determinadas consideraciones sobre el alcance de esta modificación.

- ***“Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes relacionados con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios”.***
- Los servicios consistentes en ***“asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley”.***

En su Resolución de 2 de agosto de 2012, la Dirección General de Tributos realiza determinadas consideraciones sobre el alcance de esta modificación.

- ***“Los servicios de peluquería, incluyendo, en su caso, aquellos servicios complementarios a que faculte el epígrafe***

972.1 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas”.

En su Resolución de 2 de agosto de 2012, la Dirección General de Tributos realiza determinadas consideraciones sobre el alcance de esta modificación.

- Los servicios consistentes en **“el suministro y recepción de servicios de radiodifusión digital y televisión digital”**.
- **“Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos”**.
- **“Las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:**

1º. Por sus autores o derechohabientes.

2º. Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien”.

- **“Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las siguientes personas:**

1º. El autor o los derechohabientes del autor.

2º. Un empresario o profesional que no tenga la condición de revendedor de objetos de arte y que tenga derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien”.

c) Con efectos desde el 1 de septiembre de 2012, pasarán a tributar al tipo general del 21% las siguientes operaciones a las que hasta 31 de agosto de 2012 les resulta aplicable el tipo super-reducido del 4%:

- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de **“los objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar”**.

En relación con esta clase de bienes, el tipo super-reducido del 4% únicamente resultará aplicable a partir de 1 de septiembre de 2012 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de **“álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo”**, además de también a los libros de texto.

En su Resolución de 2 de agosto de 2012, la Dirección General de Tributos realiza determinadas consideraciones sobre el alcance de esta modificación

- d) Como consecuencia de la referida elevación de los tipos de gravamen que se producirá **con efectos desde el 1 de septiembre de 2012, se establece también la elevación**, a partir de dicha fecha, **de los porcentajes de la compensación a tanto alzado** a aplicar en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, **y de los tipos del recargo de equivalencia** a aplicar en el régimen especial del recargo de equivalencia, en los siguientes términos:

Operación	Porcentaje de compensación a tanto alzado	
	Hasta 31 de agosto de 2012	Desde 1 de septiembre de 2012
Entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales , y servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones	10%	12%
Entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras , y servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones	8,5%	10,5%

Operación	Tipo del recargo de equivalencia	
	Hasta 31 de agosto de 2012	Desde 1 de septiembre de 2012
Entregas de bienes a las que les resulte aplicable el tipo general del IVA (excepto entregas de bienes objeto del Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco)	4%	5,2%
Entregas de bienes a los que resulta aplicable el tipo reducido del IVA	1%	1,4%

Entregas de bienes a los que resulta aplicable el tipo super-reducido del IVA	0,5%	0,5%
Entregas de bienes objeto del Impuesto especial sobre las Labores del Tabaco	1,75%	1,75%

e) Aplicación del tipo super-reducido del 4% a las entregas de viviendas de cualquier clase, hasta 31 de diciembre de 2012.

En nuestra opinión, el Real Decreto-ley 20/2012 no establece nada en contra de que, según lo previsto en la disposición final quinta del Real Decreto-ley 20/2011, resulte aplicable hasta el 31 de diciembre de 2012 el tipo super-reducido del 4% a las entregas de viviendas de cualquier clase.

En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de tributos en su Resolución de 2 de agosto de 2012.

Si no se prorrogase la referida medida contenida en la citada disposición final quinta del Real Decreto-ley 20/2011, a partir del 1 de enero de 2013 el tipo aplicable a las entregas de viviendas en general sería el reducido del 10%, mientras que el tipo super-reducido del 4% quedaría únicamente para los supuestos a que se refiere el artículo 91.dos.1.6º de la Ley del IVA (viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, viviendas que sean adquiridas por entidades que apliquen el régimen especial previsto en el Capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

f) Aplicación del tipo reducido a las obras de renovación y reparación de viviendas.

El apartado cuatro del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2010 dio una redacción al entonces número 15º del apartado uno.2 de la Ley del IVA, con efectos entre el día 14 de abril de 2010 y el día 31 de diciembre de 2012, en virtud de la cual, y durante el referido período de tiempo, resulta aplicable el tipo reducido del IVA (el 7% hasta el 30 de junio de 2010, y el 8% a partir del 1 de julio de 2010) a las obras de renovación y reparación de viviendas respecto de las que concurren determinados requisitos previstos en dicho precepto.

Pues bien, tras la aprobación del Real Decreto-ley 20/2012 a que ahora nos estamos refiriendo, y pese a que la técnica jurídica utilizada por el legislador podría sin duda alguna haber sido mucho más clara, la situación en esta materia sería en nuestra opinión la siguiente:

- Hasta el 31 de agosto de 2012 resultará aplicable el tipo reducido del 8% a las obras de renovación y reparación de viviendas, en los términos previstos en el número 15º del apartado uno.2 de la Ley del IVA, en la redacción dada a dicho precepto por el apartado

cuatro del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2010 y que estará vigente hasta dicha fecha.

- A partir del 1 de septiembre de 2012 resultará aplicable el tipo reducido del 10% a las obras de renovación y reparación de viviendas, en los términos previstos en el número 10º del apartado uno.2 de la Ley del IVA en la redacción dada a dicho precepto por el Real Decreto-ley 20/2012, y además, **con carácter indefinido y no únicamente hasta el 31 de diciembre de 2012.**

A este respecto, cabe señalar que los requisitos exigidos a partir de 1 de septiembre de 2012 por el referido número 10º del apartado uno.2 de la Ley del IVA, para la aplicación del tipo reducido del 10% a las obras de renovación y reparación de viviendas, son prácticamente coincidentes con los que son exigibles hasta el 31 de agosto de 2012 en el número 15º del apartado uno.2 de dicha Ley aplicable hasta esta última fecha, con la siguiente única salvedad: a partir de 1 de septiembre de 2012 el coste de los materiales aportados por el empresario que realice las obras podrá llegar a ser de hasta el 40% de base imponible de la operación (y no de hasta el 33% como ocurre hasta el 31 de agosto de 2012).

Resulta sorprendentemente en nuestra opinión que, en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de agosto de 2012, no se hace referencia alguna a la cuestión a que nos estamos refiriendo en esta letra f).

g) Modificaciones en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

El Real Decreto-ley 20/2012 introduce determinadas modificaciones en algunos de los preceptos reguladores del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, con el fin de adaptarlos al hecho de la supresión de la aplicación del tipo reducido del IVA a determinadas operaciones que tienen por objeto obras de arte, a que nos hemos referido anteriormente.

4. Corrección de errores del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

Esta corrección de errores afecta al último párrafo del artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992 del IVA, en la redacción dada formalmente a dicho número 4º por el Real Decreto-ley 20/2012 (aunque sin introducir ninguna modificación en la redacción del mismo). Dicho número 4º prevé la aplicación del tipo del 4 por ciento para determinadas operaciones relacionadas con personas con minusvalía y, en su último párrafo, define quienes se consideran personas con minusvalía a los efectos de la Ley del IVA. La corrección de errores sustituye en este último párrafo "minusvalía" por "discapacidad", sin alterar el contenido de la norma.

En este sentido, hay que tener en cuenta, y así lo señala la Dirección General de Tributos en su resolución de 2 de agosto de 2012, que la disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE de 15 de diciembre), dispone que, a partir de la entrada en vigor de dicha norma, las referencias en las disposiciones normativas elaboradas por Administraciones Públicas deberán utilizar el término “persona con discapacidad” y “discapacidad” en vez de “persona con minusvalía” y “minusválido”, por lo que dicha referencia será la que deba tenerse en consideración en otros preceptos de la Ley 37/1992, dado que la citada corrección no se hace en otros párrafos del mismo precepto ni en el artº 91.Dos.1.5º que también contempla la misma expresión.

5. Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (publicada en el Boletín Oficial del estado del 6 de agosto).

Con fecha 6 de agosto de 2012, se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado el texto de la Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En dicha Resolución, la Dirección General de Tributos realiza determinadas consideraciones en relación con algunas de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 20/2012 en los tipos de gravamen aplicables en el IVA.

En concreto, la Dirección General de Tributos se refiere en su Resolución al tipo de gravamen aplicable en el IVA a las operaciones que tengan por objeto los bienes y servicios que se indican a continuación:

- Objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar.
- Flores y plantas ornamentales.
- Servicios mixtos de hostelería.
- Servicios de peluquería.
- Servicios prestados a personas que practiquen el deporte o la educación física.
- Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos.
- Servicios de asistencia sanitaria, dental y curas termales.

- Entregas de viviendas.

La Resolución se refiere por último también a determinadas cuestiones que tradicionalmente se han solido suscitar en situaciones en las que, como ocurrirá con efectos a partir del 1 de septiembre de 2012, se producen modificaciones en los tipos de gravamen del IVA (aplicación del tipo que esté vigente en el momento en el que se produce el devengo del impuesto; tipo aplicable a los pagos anticipados; supuestos de modificación del importe inicialmente repercutido; incidencia de la modificación de tipos en la contratación administrativa; incidencia de la modificación de tipos en las operaciones de tracto sucesivo).

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

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

a) Inclusión de los dos siguientes nuevos supuestos de aplicación del procedimiento de “inversión del sujeto pasivo”, en los que el sujeto pasivo del IVA que grava una determinada entrega de bienes o prestación de servicios no es el empresario o profesional que la realiza, sino el empresario o profesional destinatario de la misma (artículo 84.uno.2º.e) de la Ley 37/1992):

- Entregas de terrenos o de edificaciones que en principio estarían exentas del IVA en aplicación de lo previsto, respectivamente, en los números 20º o 22º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, pero respecto de las que se produjese la renuncia a la aplicación de la correspondiente exención al amparo de lo previsto en el apartado dos del mismo artículo 20.
- Entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos. Se establece asimismo que también se produce ejecución de garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Posiblemente, es la redacción final de la letra e) del artículo 84.uno.2º de la Ley 37/1992 la que ha llevado al Proyecto de Ley a proponer también una nueva redacción para la disposición adicional sexta de la propia Ley 37/1992, en la que se eliminaría la facultad de efectuar la renuncia a determinadas exenciones al amparo de lo previsto en el artículo 20.dos de la misma Ley que actualmente tienen los empresarios o profesionales que

resulten ser adjudicatarios en procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

b) En lo que se refiere al supuesto de modificación a la baja de la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA, cuando el destinatario de tales operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y resulte además que con posterioridad al devengo de dichas cuotas se haya dictado auto de declaración en concurso de dicho deudor (artículo 80, apartados tres y cinco), se proponen las siguientes modificaciones:

- En el apartado tres del artículo 80, una adaptación técnica de las referencias a determinados preceptos de la Ley Concursal, para adaptarlas a la modificación efectuada en esta última por la Ley 38/2011.
- En el segundo párrafo del número 2º del apartado dos del artículo 114 de la Ley 37/1992, el establecimiento, para el empresario declarado en concurso que sea destinatario de una operación cuya base imponible del IVA le haya sido modificada en aplicación de lo previsto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de la obligación de rectificar a la baja el importe de la deducción que inicialmente hubiese practicado de la cuota correspondiente a dicha base imponible, mediante la modificación de la autoliquidación por el IVA del período en que inicialmente hubiese realizado tal deducción, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

c) Modificación en los plazos generales de 4 años de que disponen las empresas para la deducción de las cuotas de IVA soportadas, y para la compensación en autoliquidaciones posteriores del saldo a su favor, para los casos en los que la empresa sea declarada en concurso.

A este respecto se proponen las siguientes modificaciones:

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

En el supuesto en que no se hubiesen incluido las referidas cuotas en la mencionada autoliquidación presentada en plazo, se deberá cumplir la referida obligación, bien por el concursado o bien, en su caso, por el administrador concursal, mediante la modificación de la autoliquidación referida a dicho periodo de liquidación.

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

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

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

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

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

d) Operaciones que quedan sin efecto en el marco del desarrollo de un procedimiento concursal, como consecuencia de (i) el ejercicio de una acción de reintegración concursal, o (ii) el ejercicio de cualquier otra acción de impugnación ejercitada en el seno del concurso.

Respecto de estas situaciones el Proyecto de Ley prevé lo siguiente:

- El empresario que realizó la operación que queda sin efecto y, entendemos nosotros, aunque no se dice expresamente en el texto, haya sido declarado en concurso, deberá proceder a reflejar, en la autoliquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas correspondientes a dicha operación, la rectificación a la baja de la cuota del IVA correspondiente a tal operación que debe producirse como consecuencia del hecho de que la misma quede sin efecto (último

párrafo que se propone que sea añadido al apartado cinco del artículo 89 de la ley 37/1992).

- En los casos en que el destinatario de la operación se encuentre también en situación de concurso, dicho destinatario deberá proceder a la rectificación de la deducción inicial que hubiese practicado de las cuotas que le hubiesen sido repercutidas por la operación que queda sin efecto, mediante la modificación de la autoliquidación correspondiente al periodo en que practicó la referida deducción inicial, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora (penúltimo párrafo de la nueva redacción que se propone para el número 2º del apartado cinco del artículo 114 de la Ley 37/1992).

e) En relación con las infracciones tipificadas expresamente a efectos del IVA, se propone la introducción de un nuevo supuesto de infracción tributaria, que estaría constituido por determinados incumplimientos relativos a la correcta declaración de ciertas operaciones asimiladas a importaciones y otras operaciones reguladas en el artículo 19.5º de la Ley 37/1992. Dichos incumplimientos se concretan en la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las correspondientes declaraciones-liquidaciones (por ejemplo, el modelo 380). Dicha infracción se sancionaría con una multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones.

f) Finalmente, El proyecto de Ley contiene otras modificaciones que, aunque de manera indirecta, afectarán también el IVA.

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

Se fija la exclusión del régimen de estimación objetiva para aquellos que facturen menos del 50 por 100 de sus operaciones a particulares. Dicha exclusión sólo operará para empresarios cuyo volumen de rendimientos íntegros del año anterior sea superior a 50.000 euros al año. Las actividades susceptibles de exclusión son las afectadas por la retención del 1%: Carpintería, fabricación de artículos de ferretería o de carpintería, confección, industria del mueble de madera, impresión de textos o imágenes, albañilería, instalaciones y montajes, revestimientos, cerrajería, fontanería, pintura, trabajos en yeso y escayola, con excepción del transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas.

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

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

7. Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Durante el mes de julio de 2012 se ha sometido al trámite de audiencia a los ciudadanos un Proyecto de Real Decreto por el que se aprobaría una nueva versión del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Pese a que formalmente se trata de la aprobación de un nuevo Reglamento que sustituye al actualmente vigente aprobado por el Real Decreto 1496/2003, la realidad es que el nuevo Reglamento mantiene la misma estructura que el anterior y una gran parte del contenido del mismo, limitándose a incorporar determinadas novedades exigidas por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, que deben transponerse a la normativa española con efectos a partir del 1 de enero de 2013.

Las principales novedades que se van a introducir en el nuevo Reglamento respecto del actualmente vigente, son las que indicamos a continuación.

- a)** Se aclaran los casos en los que resultan aplicables las normas de facturación establecidas en el Reglamento.
- b)** Como novedad relativa a la obligación de expedir factura, se establece que no se exigirá tal obligación en el caso de prestaciones de servicios financieros y de seguros exentas del IVA cuando no se localicen en el territorio de aplicación del IVA español y estén sujetas al mismo en otro Estado miembro. No obstante, la obligación de expedir factura permanece cuando estas operaciones se consideren realizadas en el territorio de aplicación del IVA español o fuera de la Comunidad Europea.
- c)** Se establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa u ordinaria, y la factura simplificada que viene a sustituir a los denominados tiques o documentos sustitutivos.

Las facturas simplificadas deben contener menos datos que las facturas completas u ordinarias y, salvo algunas excepciones, podrán expedirse, a elección del obligado a su expedición: (i) cuando su importe no exceda de 400 euros, IVA incluido, (ii) cuando se trate de facturas rectificativas o (iii) cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido, y se trate, en este último caso, de alguno de los supuestos respecto de los que

tradicionalmente se ha autorizado la expedición de tiques en sustitución de facturas.

d) Se da el mismo trato a la factura en papel y a la factura electrónica, y se establece una nueva definición de factura electrónica como aquella factura que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio Reglamento, haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

En todo caso, las facturas en papel o electrónicas deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y corresponderá a los sujetos pasivos garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia, sin que esta exigencia pueda suponer la imposición de nuevas cargas administrativas a los empresarios o profesionales. El sujeto pasivo podrá garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad de las facturas que expida o conserve mediante los controles de gestión o de auditoría usuales de su actividad empresarial o profesional.

Esa igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía, por tanto, las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que la misma quede sujeta al empleo de una tecnología determinada. No obstante, para garantizar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos que ya venían utilizando el intercambio electrónico de datos (EDI) y la firma electrónica avanzada, el Reglamento reconoce expresamente que dichas tecnologías, que dejan de ser obligatorias, garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas electrónicas.

e) Se establece un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarias, aplicándose ese mismo plazo armonizado también a todas las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, tanto interiores como transfronterizas. Este plazo afecta, igualmente, a las facturas recapitulativas.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de junio de 2012. Asuntos C-80/11 y C-142/11 (Mahagében-Dávid).

Deducciones - Derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas - Medidas nacionales de lucha contra el fraude - Denegación del derecho a la deducción en caso de comportamiento irregular del emisor de la factura, o porque el destinatario de la factura no se cercioró del comportamiento irregular del emisor de la factura y de demostrarlo.

El asunto C-80/11 se refiere a la negativa por parte de las autoridades tributarias húngaras a admitir el derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones de troncos de madera que efectuó una sociedad mercantil (la demandante), por considerar que las facturas emitidas por el

proveedor y que habían sido contabilizadas no reflejaban sin embargo operaciones reales. La Administración tributaria consideró que la sociedad proveedora de los troncos de madera no tenía medios materiales no realizaba actividad alguna y no podía justificar el suministro de los troncos de madera.

El asunto C-142/11 se refiere a la negativa por parte de las autoridades tributarias húngaras a admitir el derecho a deducir el IVA soportado por un empresario individual que había suscrito un contrato con una sociedad mercantil para la realización de trabajos de construcción de diques. No obstante, al no disponer de medios materiales y humanos para la realización de los trabajos, había subcontratado su realización a otras empresas. La Administración tributaria constató que las facturas emitidas por un subcontratista, familiar del empresario individual, reproducían exactamente las que este último emitía a su cliente, y que el subcontratista no disponía de medios materiales o humanos para llevar a cabo los trabajos, ni llevaba contabilidad alguna en relación con el Impuesto.

La Administración tributaria húngara consideró en ambos asuntos que las facturas emitidas a los demandantes no reflejaban operaciones económicas reales, sino que se trataba de facturas ficticias. La ley húngara exige a los sujetos pasivos que actúen con la debida diligencia a fin de cerciorarse de la legalidad de las transacciones que dan origen al IVA.

En concreto, le es planteado al TJUE si la posición adoptada por las autoridades húngaras era acorde con lo previsto en la Directiva 2006/112/CE.

A tal efecto, el TJUE señala, en primer lugar, que el derecho a la deducción establecido por la Directiva, que forma parte integrante del mecanismo del IVA, no puede, en principio, ser limitado. La cuestión de si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes o servicios de que se trata es irrelevante para el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado.

Sin embargo, los Estados miembros podrán denegar el derecho a la deducción cuando se acredite, mediante datos objetivos, que ese derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. Este, en particular, será en el caso en que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducción sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior. El TJUE considera que corresponde a la autoridad fiscal acreditar de forma suficiente en Derecho que el sujeto pasivo sabía o debería haber sido consciente de la existencia de dicho fraude.

A continuación, el TJUE examina las obligaciones del sujeto pasivo de cerciorarse de la legalidad de las operaciones de su proveedor. El TJUE recuerda que, cuando hay indicios que apuntan a irregularidades o fraude, un comerciante podría verse obligado a hacer preguntas acerca de otro operador a fin de determinar la legalidad de las operaciones. Sin embargo, la autoridad tributaria no puede, como regla general, exigir al sujeto pasivo que desee ejercer su derecho a la deducción del IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto.

Añade el TJUE que corresponde a las autoridades fiscales llevar a cabo las inspecciones necesarias de los sujetos pasivos a fin de detectar las irregularidades y el fraude del IVA y de imponer sanciones a los sujetos pasivos que los han cometido. En consecuencia, dichas autoridades no pueden transferir sus tareas de investigación y control propias a los sujetos pasivos ni denegar a éstos el derecho a la deducción si no llevan a cabo esas tareas.

Por último, el TJUE considera que, de acuerdo con la información de los órganos jurisdiccionales nacionales, las transacciones consideradas como base para el derecho a la deducción efectivamente se habían realizado y que las facturas correspondientes incluían toda la información requerida por el Directiva 2006/112/CE, es decir, cumplían las condiciones materiales y formales necesarias para el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción. Además, el TJUE señala que de las resoluciones de remisión no se desprende que las partes mencionadas en las facturas actuaran de manera ilegal, por ejemplo, presentando declaraciones falsas o emitiendo facturas irregulares.

En tales circunstancias, la respuesta del TJUE es que la Directiva 2006/112/CE se opone a la práctica de la autoridad fiscal húngara de negarse a permitir que un sujeto pasivo deducir el IVA soportado como consecuencia de determinadas irregularidades por parte del emisor de la factura que constituye la base sobre la cual la deducción se solicita, y en ausencia de prueba de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido, de un fraude cometido a principios de la cadena de suministro. Asimismo, la citada Directiva se opone a una práctica nacional mediante la cual la autoridad fiscal deniega el derecho a deducir en base a que el sujeto pasivo no se cerciorará de que su socio comercial cumplía con sus obligaciones legales, en particular en lo que respecta al IVA, o a que el sujeto pasivo no tenía en su poder, además de las facturas, otros documentos que puedan demostrar que su socio comercial, ha actuado con decoro, a pesar de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que

permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de fraude por su proveedor.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de junio de 2012. Asunto C-294/11 (Elsacom).

Devoluciones a empresas no establecidas – Plazo de presentación de la solicitud de devolución: es un plazo de caducidad.

En esta sentencia, el TJUE se ha pronunciado en el sentido de que el plazo previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva del IVA (Directiva 79/1972/CEE), para la presentación de la solicitud de devolución de las cuotas soportadas del IVA por un una empresa no establecida en el interior del país, es un plazo de caducidad.

El TJUE sentencia que dicho plazo es un plazo de caducidad dado que “*la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida.*”

El TJUE añade que el plazo previsto en el artículo 15, apartado 1 de la Directiva 2008/9/CE (que sustituyó a la Octava Directiva desde 1-1-2010), es también un plazo de caducidad. Este artículo se corresponde con lo previsto en el artículo 31.2 del Reglamento del IVA.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de julio de 2012. Asunto C-259/11 (DTZ Zadelhoff).

Exenciones – Operaciones financieras – Exención aplicable a las transmisiones de acciones y participaciones en sociedades - La no aplicación de la exención en los casos de ventas de acciones y participaciones cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la propiedad o el disfrute de un bien inmueble o de una parte del mismo, está condicionada a que la normativa interna del IVA del Estado miembro de que se trate haya optado por hacer uso de la facultad que le otorga la normativa comunitaria para calificar a tales títulos como bienes corporales a efectos del IVA.

El artículo 13.B.d).5 de la Directiva 77/388/CEE (actualmente el artículo 135.1.f) de la Directiva 2006/112/CE) prevé la exención del IVA de las “operaciones (...) relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos valores”, pero con la excepción de “los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5 [de la propia Directiva 77/388/CEE]” (actualmente artículo 15.2.c) de la Directiva 2006/112/CE).

Por su parte el citado apartado 3 del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE (actualmente en el artículo 15.2.c) de la Directiva 2006/112/CE), establece que “los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales: (...) “las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la propiedad o el disfrute de un bien inmueble o de una parte del mismo”.

Pues bien, en esta sentencia, el TJUE ha establecido que, en el caso de ventas de acciones o participaciones cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la propiedad o el disfrute de un bien inmueble o de una parte del mismo, únicamente estarán excluidas de la exención del IVA prevista con carácter general para las ventas de cualesquiera acciones o participaciones en sociedades o asociaciones, en el caso de que el Estado miembro concernido hubiese hecho uso de la facultad que le concede apartado 3 del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE (actualmente en el artículo 15.2.c) de la Directiva 2006/112/CE), y hubiese establecido en su normativa interna que aquellas acciones o participaciones tienen la consideración de bienes corporales a efectos del IVA.

A la vista de lo anterior, cabe plantearse si resulta ajustada a la normativa comunitaria la exclusión que, de la exención prevista con carácter general para las ventas de cualesquiera títulos valores prevista en el artículo 20.uno.18º.k) de la Ley 37/1992, reguladora del IVA en España, hace dicho precepto para el caso de títulos valores, distintos de las acciones y participaciones en sociedades, prevista acciones o participaciones en sociedades, cuya posesión asegure de hecho o de derecho, la propiedad, el uso o el disfrute de la totalidad o parte de un bien inmueble, puesto que España no ha hecho uso de la facultad que le otorga la norma comunitaria para calificar a los referidos títulos valores como bienes corporales a efectos del IVA.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de julio de 2012. Asunto C-284/11 (EMS-Bulgaria).

Deducciones – Existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA - Principio de efectividad del derecho a deducir: es compatible con la Directiva del IVA la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción, siempre que no haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de ese derecho - Principio de neutralidad fiscal: se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción de la cuota del IVA correspondiente a una adquisición intracomunitaria de bienes, en aquellos casos en los que el ingreso de dicha cuota sea realizado fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora siempre que esta última exigencia respete el principio de proporcionalidad.

Los hechos a que se refiere esta sentencia son los siguientes. Una entidad búlgara adquirió unos camiones (cabezas tractoras) a una sociedad española. Unos meses después dicha empresa búlgara liquidó

el IVA de la adquisición intracomunitaria y ejercitó su derecho a la deducción, aunque previamente presentó una solicitud de registro voluntario en el IVA. La Administración tributaria búlgara le impuso una sanción por presentación fuera de plazo de la liquidación del IVA y, además, le denegó el derecho a la deducción por no respetar el plazo de caducidad establecido en ese momento para el ejercicio del derecho a la deducción (tres periodos impositivos: tres meses). Con posterioridad a dichos hechos, dicho plazo de caducidad se amplió a los doce periodos impositivos siguientes a aquel en que nació el derecho a deducir.

El órgano jurisdiccional búlgaro presentó la cuestión prejudicial por considerar que podría ser contrario al derecho comunitario el hecho de que el plazo de caducidad de tres meses que se aplicó a la entidad búlgara fuese demasiado corto y hacía excesivamente difícil el ejercicio del derecho a practicar la deducción, dado que la empresa búlgara tuvo que registrarse a efectos del IVA antes de ejercitar su derecho a la deducción cuando el plazo de caducidad ya había comenzado a correr, debido a lo cual la entidad búlgara sólo tuvo un mes para ejercitar su derecho a la deducción.

El órgano jurisdiccional búlgaro planteó también al TJUE si el principio de neutralidad que rige en el IVA se opone a una práctica en materia de inspección tributaria que declara la liquidación fuera de plazo de la cuota del IVA correspondiente a una adquisición intracomunitaria, y establece en tal caso como sanción deudas por intereses y además impone una sanción en forma de la denegación del derecho a deducción de dicha cuota, en las circunstancias concretas que concurren en el caso de la recurrente en casación: la operación no se ocultó, los libros contables contienen datos sobre ella, la administración tributaria posee la información necesaria, no se ha producido ningún abuso y no se han causado perjuicios a la Hacienda Pública.

El TJUE declara en su sentencia que los artículos 179, apartado 1, 180 y 273 de la Directiva 2006/112 del IVA no se oponen a la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción como el cuestionado en el litigio principal, siempre que no haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de ese derecho. Añade que corresponde al órgano jurisdiccional nacional realizar esta apreciación, para la cual puede tener en cuenta, en particular, la consiguiente aprobación posterior de una ampliación del plazo de caducidad, así como la duración del procedimiento de registro a efectos del impuesto sobre el valor añadido, que debe seguirse dentro del mismo plazo para poder ejercitar el citado derecho a la deducción.

Por otra parte, el TJUE establece que el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del impuesto sobre el valor añadido fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que la exigencia de tales intereses respete el principio de

proporcionalidad, lo cual debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de julio de 2012. Asunto C-326/11 (Komen).

Exenciones – Entregas de edificios y del terreno sobre el que se levantan, realizadas con posterioridad a su primera ocupación (segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones según la Ley española del IVA) – Supuesto de entrega de un edificio en el que se había comenzado la realización de obras (obras de demolición parcial) con el fin de crear un nuevo edificio por transformación, continuándose las obras por el comprador tras la entrega – El edificio se encontraba en uso en el momento de su transmisión.

Según preveía el artículo 13.B.g) de la Directiva 77/388/CE, en conexión con el establecido en el artículo 4.3.a) de la misma (actualmente y respectivamente, artículos 135.j) y 12.1.b) de la Directiva 2006/112/CE), estarán exentas del IVA las entregas de edificios o partes de los mismos, y de los terrenos en donde se hallen enclavados, que sean realizadas con posterioridad a su primera ocupación.

En esta sentencia, el TJUE declara que la referida exención del IVA resulta aplicable a una operación concreta de entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio viejo que está siendo transformado en un edificio nuevo, en la que, en el momento de dicha entrega, en el edificio viejo sólo se habían efectuado obras de demolición parcial y todavía se utilizaba, al menos en parte, como tal, y en la que, además, las obras de construcción adecuadas para transformar el citado inmueble en un inmueble nuevo serán realizadas íntegramente por el comprador una vez se haya producido la citada entrega.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-334/10 (X).

Deducciones – Cuotas soportadas por la adquisición de un bien de inversión que se afecta a la actividad empresarial, pero que inicial y temporalmente será utilizado para necesidades privadas del empresario – Derecho a la deducción de tales cuotas – Autoconsumo por utilización para necesidades privadas de un bien de inversión que se afecta a las necesidades de la empresa: base imponible del IVA que grava dicho autoconsumo.

La presente sentencia se refiere al caso de entidad sin personalidad jurídica propia y constituida por dos socios personas físicas que habían adquirido en 1999 un almacén que utilizaron inmediatamente para el desarrollo de una actividad económica sometida al IVA.

A comienzos del año 2000 se acondicionó una parte del desván del almacén para servir temporalmente de vivienda a los dos socios y a sus hijos, en espera de la entrega de una vivienda junto al almacén. Con este fin se instalaron dos tragaluces y asimismo un vestíbulo, un cuarto de baño y un retrete. Con motivo de estas obras le fue facturado el IVA a la referida entidad.

Durante las obras y tras la terminación de las mismas, el desván fue utilizado durante 23 meses como vivienda de los dos socios. Posteriormente el desván fue acondicionado para utilizarse, tal como se había previsto, para las necesidades de la empresa como oficina y sala de formación.

La entidad dedujo el IVA relativo a los gastos de reforma. La Administración tributaria holandesa sostiene que esta deducción es improcedente en lo que se refiere a la parte de las obras consistentes en la realización de un vestíbulo y a la instalación de dos tragaluces, al considerar que las mismas no servían para las necesidades empresariales de la entidad. Por el contrario, sí consideró deducible el IVA soportado por la parte de las obras consistentes en la instalación del cuarto de baño y del retrete, por considerar que respecto de las mismas la entidad puede demostrar que también servían para las necesidades profesionales de la empresa.

En su sentencia, el TJUE considera que en el supuesto que le es planteado, la entidad que tiene la condición de empresario a efectos del IVA tiene derecho a la deducción del IVA que soportó en las obras realizadas en el almacén afecto a su actividad empresarial, sin que ello pueda ser desvirtuado por el hecho de que tales obras se realizasen con la intención de utilizar temporalmente dicho almacén para necesidades privadas de los socios.

Señala también el Tribunal que, la utilización temporal por los socios de una parte del almacén como vivienda, determina la existencia de una prestación de servicios a título gratuito sujeta al IVA que es realizada por la entidad empresarial en favor de sus socios (autoconsumo). Y dice también que, para la determinación de la base imponible del IVA que grava tal operación, habrán de tenerse en cuenta únicamente los costes de aquellos bienes o servicios que sean utilizados en la prestación del referido servicio y por cuya adquisición hubiese soportado el IVA la entidad empresarial que presta el servicio.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-591/10 (Littlewoods).

Devoluciones – Devolución de ingresos indebidos – Devolución de importes del IVA ingresados en la Hacienda nacional en contravención del Derecho comunitario – Procede la devolución del IVA ingresado indebidamente, más intereses - Corresponde al Derecho nacional determinar, respetando los principios de efectividad y de equivalencia, si

el principal debe ir acompañado de intereses según el modelo de interés simple o de interés compuesto o según otro modelo.

En este asunto, se le plantea al TJUE si, en una situación como la controvertida en el procedimiento principal, en la que se ha reembolsado al sujeto pasivo una cantidad de IVA percibida en exceso por no haberse respetado el Derecho de la Unión, es conforme con el Derecho de la Unión que el Derecho nacional establezca el pago del interés «simple» o si, por el contrario, el Derecho de la Unión exige que el Derecho nacional establezca el pago del «interés compuesto» en concepto de equivalente del valor de uso de estas cantidades pagadas en exceso y/o de la pérdida de su valor de uso o incluso otro modo de reparación que, en tal caso, se pide al Tribunal que precise. Para el supuesto de que se constate la incompatibilidad de la norma nacional aplicable con el Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta cuáles serían las consecuencias que de esa incompatibilidad debería deducir dicho órgano.

A este respecto, el TJUE declara en su sentencia lo siguiente:

“Procede interpretar el Derecho de la Unión en el sentido de que exige que al sujeto pasivo que haya pagado indebidamente el impuesto sobre el valor añadido recaudado por el Estado miembro infringiendo las disposiciones de la normativa de la Unión en materia de impuesto sobre el valor añadido le corresponda un derecho a devolución del impuesto recaudado en infracción del Derecho de la Unión, así como a percibir intereses sobre el importe principal a devolver. Incumbe al Derecho nacional determinar, respetando los principios de efectividad y de equivalencia, si el principal debe ir acompañado de intereses según el modelo de interés simple o de interés compuesto o según otro modelo.”

A tal efecto, señala el Tribunal que el **principio de efectividad** prohíbe a los Estados miembros hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. En el presente asunto el TJUE señala que este principio exige que tales normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados, no tengan por consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del IVA.

Por otra parte, señala el Tribunal que el **principio de equivalencia** exige que la norma nacional de que se trate se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto y una causa semejantes. Sin embargo, señala el TJUE, el principio de equivalencia no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todas las acciones entabladas en un determinado ámbito jurídico. Para comprobar si se respeta este principio, le corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación de los recursos para obtener una restitución dirigidos contra el Estado, verificar

si la regulación procesal destinada a garantizar, en Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión otorga a los justiciables se atiene a este principio, y examinar tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente similares. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional debe verificar la similitud de estos recursos desde el punto de vista de su objeto, de su causa y de sus elementos esenciales.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-33/11 (A Oy).

Exenciones - Operaciones asimiladas a exportaciones - Entregas de aeronaves utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros – Aplicación de la exención tanto en el caso de compañías de navegación aérea internacional que explotan líneas regulares, como en el caso de compañías que realizan vuelos "charter" a demanda de empresas o particulares – Aplicación de la exención en el caso de que el adquirente de la aeronave, sin tener él mismo la condición de compañía dedicada a la navegación aérea internacional, realiza la adquisición de la aeronave con la finalidad de que la misma sea utilizada efectivamente por una compañía de navegación aérea internacional (por ejemplo, en virtud de un contrato de arrendamiento suscrito entre dichos adquirente y compañía).

El artículo 15.6 de la Directiva 77/388/CEE (y actualmente el artículo 148.e) de la Directiva 2006/112/CE), establecen la exención del IVA de las entregas de aeronaves utilizadas por compañías de navegación aérea que efectúen esencialmente un tráfico internacional remunerado.

Pues bien, en la sentencia a que nos estamos refiriendo el TJUE ha establecido los siguientes criterios interpretativos del contenido de la referida exención:

- a) Los términos "tráfico internacional remunerado" comprenden también los vuelos internacionales realizados para atender demandas puntuales de empresas o particulares, no limitándose por tanto al tráfico correspondiente a líneas regulares.
- b) La referida exención resulta aplicable también a una entrega en la que el adquirente de la aeronave, sin tener él mismo la condición de compañía dedicada a la navegación aérea internacional, realiza la adquisición de la aeronave con la finalidad de que la misma sea utilizada efectivamente por una compañía de navegación aérea internacional (por ejemplo, en virtud de un contrato de arrendamiento suscrito entre dicho adquirente y la compañía de navegación aérea internacional).

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-44/11 (Deutsche Bank).

Exenciones – Operaciones financieras – No están exentos del IVA los servicios de gestión discrecional individualizada de carteras de valores – Regla de localización aplicable a tales servicios.

El artículo 135.1.f) de la Directiva 2006/112/CE establece la exención de "las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos valores (...)".

Pues bien, en esta sentencia el TJUE ha establecido los siguientes criterios interpretativos en relación con dicho supuesto de exención:

- a) Una empresa que realiza a favor de sus clientes una actividad consistente en decidir, conforme a su propio criterio, sobre la compra y la venta de títulos-valores y en ejecutar dichas decisiones comprando y vendiendo los títulos-valores, está realizando a favor de sus clientes una prestación de servicios única a efectos del IVA que ha de ser considerada como un servicio de gestión de títulos-valores.

Se trata, en concreto de los usualmente conocidos como servicios de gestión discrecional individualizada de carteras de valores.

- b) Dicho servicio de gestión discrecional individualizada de valores no puede considerarse exento del IVA al amparo de lo previsto en el artículo 135.1.f) de la Directiva 2006/112/CE, ni tampoco al amparo de lo previsto en la letra g) del mismo artículo 135.1 (que prevé la exención de los servicios de gestión de fondos comunes de inversión tal y como estos últimos sean definidos por los Estados miembros).

Señala también el Tribunal en su sentencia que, a efectos de determinar la regla de localización que resulta aplicable para determinar el lugar en donde debe considerarse realizado el referido servicio de gestión discrecional individualizada de valores, hay que entender que dicho servicio se encuentra comprendido dentro de la categoría de servicios descrita como "operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad" a la que, en el momento en que ocurrieron los hechos a que se refiere la sentencia se refería el artículo 56.1.e) de la Directiva 2006/112/CE, y que desde 1 de enero de 2010 está comprendida la letra e) del artículo 59 de la misma Directiva. Lo que en definitiva supone, esencialmente, que tales servicios se consideran realizados: (i) en el lugar en donde está radicado el cliente cuando este último es un empresario a efectos del IVA, o es un consumidor final que tiene su domicilio fuera del territorio de aplicación del IVA en la Comunidad Europea, o (ii) en el lugar en donde está radicada la empresa que presta el servicio, en los casos en los que el cliente es un consumidor final que tiene su domicilio dentro del territorio de aplicación del IVA en la Comunidad europea.

10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-160/11 (Bawaria Motors).

Régimen especial de los bienes usados – No resulta aplicable dicho régimen especial a la venta realizada a un tercero por un empresario revendedor, de un automóvil usado que dicho empresario revendedor había previamente adquirido a otro empresario que tuvo derecho a la deducción parcial del IVA que este último soportó cuando adquirió el vehículo, sin que dicha conclusión se vea afectada por el hecho de que a la referida venta del vehículo usado que es realizada por dicho empresario al empresario revendedor le fuese aplicable un supuesto particular de exención previsto en la normativa polaca para el caso de ventas de automóviles realizadas por empresarios que sólo tuvieron un derecho a la deducción parcial del IVA que soportaron con ocasión de su adquisición.

Según lo previsto en el artículo 314.b) de la Directiva 2006/112/CE, el régimen especial de bienes usados será aplicable a las ventas efectuadas por empresarios revendedores, de bienes usados que a su vez le hayan sido entregados a dicho empresario revendedor por otros empresarios, a condición de que estas últimas entregas citadas hayan estado exentas del IVA en aplicación de lo previsto en el artículo 136 de la propia Directiva.

Y en relación con lo anterior, hay que tener en cuenta que el artículo 136.b) de la Directiva establece la exención del IVA de las entregas de bienes cuya adquisición no hubiera dado derecho a la deducción del IVA soportado con ocasión de la misma en aplicación de lo previsto en el artículo 176 de la misma Directiva, precepto este último que habilita a los Estados miembros a mantener determinadas exclusiones en el derecho a la deducción del IVA soportado.

Pues bien, en esta sentencia, el TJUE hace en primer lugar una interpretación muy estricta del supuesto de exención previsto en el artículo 136.b) de la Directiva 2006/112/CE, al considerar que el mismo sólo resulte aplicable en aquellos casos en los que hubiese existido una exclusión total del derecho a la deducción del IVA soportado con ocasión de la adquisición del bien que es posteriormente objeto de entrega, de manera que no considera aplicable la exención prevista en dicho precepto a las entregas de aquellos bienes respecto de los que el empresario que las efectúa hubiese tenido tan sólo una limitación parcial de su derecho a la deducción del IVA que soportó cuando los adquirió.

Y hace también el Tribunal una interpretación muy estricta del contenido del artículo 314.b) de la Directiva 2006/112/CE, al considerar que el mismo se refiere únicamente a supuestos en los que a la operación en virtud de la cual adquiere los bienes el empresario revendedor les hubiese resultado aplicable la exención prevista en el artículo 136 de la propia Directiva.

Y en consecuencia, concluye que no resulta aplicable el régimen especial de bienes usados a la venta realizada a un tercero por un empresario revendedor, de un automóvil usado que dicho empresario revendedor había previamente adquirido a otro empresario que tuvo derecho a la deducción parcial del IVA que este último soportó cuando adquirió el vehículo, sin que dicha conclusión se vea afectada por el hecho de que a la referida venta del vehículo usado que es realizada por dicho empresario al empresario revendedor le fuese aplicable un supuesto particular de exención previsto en la normativa polaca para el caso de ventas de automóviles realizadas por empresarios que sólo tuvieron un derecho a la deducción parcial del IVA que soportaron con ocasión de su adquisición, pues tal supuesto de exención no puede considerarse amparado en lo previsto en el artículo 136 de la Directiva.

11. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-263/11 (Redlihs).

Concepto de actividad empresarial – Persona física propietaria de un bosque que, como consecuencia de los efectos provocados en el mismo por una tormenta, realizó 12 ventas de madera en abril de 2005 y 25 ventas de madera entre mayo de 2005 y diciembre de 2006.

En el supuesto de hecho a que se refiere esta sentencia, una persona física que era propietaria de un bosque (y respecto de la que se admite incluso la posibilidad de que hubiese adquirido tal bosque para satisfacer sus necesidades personales), realiza sin embargo 12 ventas de madera en abril de 2005 y 25 ventas de madera entre mayo de 2005 y diciembre de 2006, siendo esto último debido a una situación de fuerza mayor derivada de los efectos provocados en el bosque por una tormenta.

La cuestión controvertida era si las referidas ventas de madera habrían de considerarse sujetas al IVA por entenderse realizadas por dicha persona física en el ejercicio de una actividad empresarial (actividad económica en la terminología utilizada por la Directiva 2006/112/CE), y en particular en el ejercicio de una actividad económica consistente en la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En su sentencia, el TJUE concluye reiterando su jurisprudencia en el sentido de que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si en la situación concreta planteada se produce o no la explotación de un bien corporal (el bosque) con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (en particular, mediante la realización de ventas de madera), debiendo tener en cuenta a tal fin todas las circunstancias que concurren en dicho caso en particular, así como los criterios contenidos en la jurisprudencia del Tribunal sobre esta materia y, en particular, los que se indican en esta sentencia en concreto.

A este respecto, nos parece interesante resaltar las siguientes consideraciones realizadas por el Tribunal en su sentencia:

- a) El concepto de «actividad económica» se define en el párrafo segundo del artículo 9.1 de la Directiva como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, señalándose expresamente en dicho precepto que, en particular, serán consideradas «actividades económicas» las operaciones consistentes en la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Ha de precisarse, a este respecto, que la venta de los frutos de un bien corporal, como la venta de madera procedente de un bosque privado, debe considerarse una «explotación» de dicho bien en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

De ello resulta que las operaciones como las controvertidas en el litigio principal han de calificarse de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, siempre que se realicen con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

- b) La cuestión de si la actividad de la explotación de un bosque privado se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que figura, en particular, la naturaleza del bien de que se trate.

Este criterio debe permitir determinar si un particular ha utilizado un bien de tal manera que su actividad deba ser calificada de «actividad económica» en el sentido de la Directiva IVA.

El hecho de que un bien sea apropiado para una explotación exclusivamente económica basta, por regla general, para admitir que su propietario lo explota para las necesidades de actividades económicas y, por consiguiente, para obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por el contrario, si, por su naturaleza, un bien puede ser utilizado con fines tanto económicos como privados, deberán analizarse todas las condiciones de su explotación para determinar si es utilizado con el fin de obtener ingresos que efectivamente sean continuados en el tiempo.

En este último supuesto, la comparación entre, por una parte, las condiciones en las que el interesado explota efectivamente el bien y, por otra, las condiciones en las que se ejerce habitualmente la actividad económica correspondiente puede constituir uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata se ejerce con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Así, cuando el interesado realiza gestiones activas de explotación forestal recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, la actividad controvertida en el litigio principal ha de calificarse de «actividad económica» en el sentido de dicha disposición.

Por otra parte, el hecho de que las entregas de madera de que se trata se efectuaran con la finalidad de paliar los efectos de un caso de fuerza mayor no puede, por sí mismo, conducir a la conclusión de que dichas entregas se efectuaron con carácter ocasional y no «con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Procede señalar, a este respecto, que tales entregas pueden inscribirse dentro del marco de una explotación continua de un bien corporal. En efecto, los frutos de un bien corporal, como es la madera procedente de un bosque, pueden, por su propia naturaleza y en función de sus características y, en particular, de su edad, no ser apropiados para una explotación económica inmediata, pudiendo ser objetivamente necesario un determinado período de tiempo antes de que dichos frutos puedan explotarse económicamente. Sin embargo, esto no significa que las entregas de madera producidas mientras tanto, tras un supuesto caso de fuerza mayor, no se inscriban dentro del marco de una explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

Además, si bien los criterios relativos a los resultados de la actividad de que se trata no pueden, por sí mismos, permitir determinar si la actividad se ejerce con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, la duración del período en el que se efectuaron las entregas controvertidas en el litigio principal, la importancia de la clientela y el importe de los ingresos son elementos que, por formar parte de todas las circunstancias del caso, pueden ser tomados en cuenta, junto con otros, durante dicho examen.

- c) Por lo que respecta al concepto de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, es jurisprudencia reiterada que dicho concepto tiene un carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, independientemente de sus fines y resultados.

Por consiguiente, el hecho de que las entregas como las controvertidas en el litigio principal se hayan efectuado con la finalidad de paliar los efectos de un caso de fuerza mayor no incide en la cuestión de si dichas entregas deben calificarse de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, al referirse esta circunstancia al objetivo de las operaciones realizadas.

- d) El hecho de que el demandante en el litigio principal (el propietario del bosque) haya adquirido el bien corporal de que se trata (el bosque) para satisfacer sus necesidades personales, no se opone a que dicho bien se utilice posteriormente para ejercer una «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA.

La cuestión de si, en un supuesto dado, un particular ha adquirido un bien para satisfacer las necesidades de sus actividades económicas o sus necesidades personales se plantea cuando dicho particular solicita el derecho a deducir el impuesto soportado por la adquisición de dicho bien. Sin embargo, en el litigio principal no se plantea tal cuestión.

12. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-377/11 (International Bingo Technology).

Base Imponible – Servicios consistentes en las organización del juego de bingo: no inclusión en la base imponible del IVA correspondiente a dicho servicio de la parte del precio del cartón, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores - Regla de prorrata – Importe a computar en concepto de servicios exentos del IVA consistentes en la organización del juego de bingo: la parte del precio del cartón, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores, no puede considerarse como parte del volumen de negocios del organizador del juego del bingo y, por tanto, no puede figurar en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata.

El TJUE ha dictado esta sentencia en contestación a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, y en la misma ha señalado lo siguiente:

- a) En el caso de prestaciones de servicios consistentes en la cesión del derecho a participar en un juego de bingo instrumentada mediante la venta de cartones de bingo, la base imponible del IVA correspondiente a dicho servicio exento no comprende la parte del precio de esos cartones, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores.
- b) A efectos del cálculo de la prorrata de deducción en el IVA, la referida parte del precio de venta de los cartones de bingo que, fijada previamente por la normativa, debe abonarse a los jugadores en concepto de premios, no forma parte del volumen de negocios de la empresa que organiza el juego y, por tanto, no debe incluirse en el denominador de la fracción a utilizar para calcular el porcentaje de deducción aplicable en régimen de prorrata.

13. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de julio de 2012. Asunto C-250/11 (LG).

Exenciones a la importación – Exención de la importación del carburante contenido en los depósitos normales de los vehículos terrestres a motor: no se aplica en el caso de las locomotoras de ferrocarril.

Establece el TJUE en esta sentencia que las franquicias aduaneras y la exención del IVA previstas para la importación en el territorio aduanero de la Unión Europea del carburante contenidos en los depósitos normales de los vehículos terrestres a motor, no resulta aplicable respecto del carburante contenido en los depósitos normales de las locomotoras de ferrocarril.

14. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de marzo de 2012. Nº de recurso 6208/2008.

Devengo - Devengo por cobro anticipado del precio de la operación - Ejecuciones de obra - Expedición de certificaciones de obra que no suponen ni la aceptación ni la recepción de la obra por parte del destinatario de la misma — Expedición de factura - Posibilidad de emitir facturas sin que conste la fecha de devengo del Impuesto.

En esta sentencia, el TS se ha pronunciado sobre una vieja problemática relativa al momento en que deben expedirse las facturas y las menciones que deben incluirse en las mismas en los casos de ejecuciones de obra en los que el ejecutante de la misma emite certificaciones de obra que no suponen ni la aceptación ni la recepción de la obra por parte del destinatario, sino que únicamente dan lugar a la exigencia de un pago anticipado respecto del momento en que se producirá la entrega de la obra a dicho destinatario. En estos casos, como es sabido, el devengo del IVA se produce con anterioridad al momento en que se realiza la entrega de la obra, por obtenerse un cobro anticipado por parte de la empresa ejecutante.

En el caso enjuiciado por el Alto Tribunal, la Compañía que promovió el recurso de casación había dirigido un escrito a la Administración Tributaria en el que solicitó autorización, al amparo de lo previsto en el artículo 6.7 del comúnmente denominado Reglamento de facturas, para no hacer constar en las facturas emitidas por ejecuciones de obra el requisito relativo a la obligación de hacer constar en las mismas la fecha en la que se efectúa la operación o en la que, en su caso, se haya recibido el cobro anticipado.

Dicha autorización era solicitada por la Compañía al considerar que existe una evidente contradicción entre las normas que regulan la Intervención General de la Administración del Estado y de la Seguridad Social y el vigente Reglamento de facturas, puesto que, de acuerdo con las primeras, para poder cobrar una factura resulta necesario emitirla

antes de producirse su cobro, mientras que, de acuerdo con el segundo, en la factura tiene que consignarse la fecha en que se producirá dicho cobro anticipado. Es por ello que la Compañía consideraba que, en los supuestos en los que la fecha de cobro efectivo pueda preverse pero sea indeterminada (al no tenerse certeza sobre la misma), no cabe emitir una factura que cumpla con todos los requisitos previstos en el Reglamento de facturas (al no poderse incluir en la misma la fecha de devengo del Impuesto, es decir, la fecha en que se producirá el cobro anticipado) y, en consecuencia, no se podría tramitar el cobro de dichas facturas.

La Administración Tributaria acordó denegar la autorización solicitada, razonando para ello que, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento de facturas, no se pueden expedir facturas con efectos tributarios con anterioridad al devengo del Impuesto, por lo que, si no es posible emitir las facturas antes de que se produzca el devengo, no se plantea el problema de no poder consignarse la fecha de devengo por desconocimiento de la misma. Similar posición fue adoptada por el TEAC y por la Audiencia Nacional.

Pues bien, el TS rechaza igualmente en esta sentencia la pretensión de la Compañía, alegando que *“la factura no es más que la constatación o prueba documentada de la realización del hecho imponible siendo precisamente el devengo el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria derivada del Impuesto sobre el Valor Añadido, en sus diferentes modalidades. Luego, lo que en realidad la entidad recurrente [la Compañía] pretende es que se le autorice a acreditar documentalmente, con todos sus consecuencias, un hecho imponible que no se ha producido aún. Al margen de la inviabilidad fiscal de tal pretensión, su admisión produciría consecuencias económicas, mercantiles o comerciales perturbadoras en la cadena del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

Rechaza también el TS el motivo alegado por la Compañía en relación con la supuesta vulneración de la Directiva comunitaria por parte del Reglamento de facturas, al entender el Alto Tribunal que, tanto la Directiva comunitaria, como el Reglamento español, disponen que en la factura aparezcan los cobros anticipados, cuando así se hubieran producido con ocasión de la realización de una operación.

Por último, señala el Alto Tribunal que *“cierto es que entre los requisitos ineludibles que debe contener la factura reflejados en el artículo 6.7 del [...] (Reglamento de facturas), no se incluye el de la indicación del devengo del Impuesto. Ello no significa, ni mucho menos, que no deba figurar; el devengo no es un mero requisito formal sino componente consustancial al propio tributo. Sin devengo, no sólo no resulta viable la factura, que a la postre no es más que la documentación del impuesto, sino el propio hecho imponible que se pretende acreditar”*.

En nuestra opinión, con esta sentencia el TS es contraria a la práctica empresarial habitual consistente en emitir una factura “con efectos

fiscales” (que no incluye la fecha de devengo del Impuesto, al desconocerse ésta) en el caso de las certificaciones de obra expedidas que no suponen ni la aceptación ni la recepción de la obra por parte del destinatario, sino que únicamente dan lugar a la exigencia de un pago anticipado respecto del momento en que se producirá la entrega de la obra. Y ello pese a que el propio Tribunal es plenamente conocedor que, en aquellos casos específicos en que el destinatario de la obra es la Administración del Estado, la Intervención General de la Administración del Estado y de la Seguridad Social exige la aportación de una factura por parte de la empresa adjudicataria para el pago de dicha certificación.

A nuestro juicio, la conclusión adoptada por el TS en esta sentencia no contribuye en absoluto a solucionar la problemática existente en la práctica, derivada de la obligación de facturación de estas operaciones de ejecuciones de obras en las que se producen cobros anticipados por parte del ejecutante de la misma. Solución que, por el contrario, sí parecía atisbar la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación nº V0940-07 en la que podía deducirse que la DGT estaría considerando que la validez a efectos del IVA de tales facturas quedaría en suspenso en tanto no se produjese el devengo del Impuesto, por lo que dichas facturas comenzarían a ser plenamente válidas a efectos del IVA en el momento en que se produjese el devengo del Impuesto, es decir, cuando el ejecutante de la obra percibiese efectivamente el cobro anticipado.

15. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de marzo de 2012. Nº de recurso 4599/2008.

Deducciones – Prorrata - Opción por la aplicación de la modalidad especial de la regla de prorrata – Posibilidad de rectificar la opción efectuada – Principio de seguridad jurídica vs. principio de neutralidad del IVA.

En el supuesto de hecho a que se refiere esta sentencia, una entidad financiera consideró que no debía repercutir el IVA a sus clientes ni liquidarlo a la Hacienda Pública por las entregas de bienes efectuadas a los mismos en concepto de “retribuciones en especie de cuentas bancarias”, dado que los bienes comprados y entregados a los clientes eran los mismos. La Administración Tributaria, sin embargo, consideró contraria a Derecho la falta de repercusión del Impuesto, procediendo a regularizar dicha situación y permitiendo la deducción de las cuotas del IVA soportadas por la entidad financiera en las adquisiciones de dichos bienes por aplicación del régimen de deducción de la regla de prorrata general, al no haberse hecho efectiva por parte de la entidad la opción por la modalidad especial de la regla de prorrata en los términos establecidos en el artículo 28 del Reglamento del IVA.

La entidad financiera, por su parte, sin cuestionar la procedencia de su conducta respecto a la falta de repercusión del Impuesto, invocó no obstante -tal y como corroboró la Audiencia Nacional en la sentencia que

es objeto del recurso de casación promovido por la Administración General del Estado- la falta de coherencia de los órganos de Inspección, pues si la repercusión del IVA en dichas entregas de bienes era obligada, también lo sería la posibilidad de deducir el IVA soportado por aplicación de la modalidad especial de la regla de prorrata, pese al incumplimiento del deber formal de notificación previa en el mes de diciembre del año anterior manifestando el ejercicio de esta opción.

En efecto, La Audiencia Nacional consideró que, en un caso como el enjuiciado, en el que la Administración ha regularizado una situación tributaria como consecuencia de una interpretación de las normas aplicables distintas de la interpretación realizada por la entidad financiera, pero sin apreciar en dicha conducta ánimo defraudatorio, debe reabrirse el plazo de opción a que el artículo 28 del Reglamento del IVA se refiere para posibilitar a la entidad acogerse a la modalidad especial de la regla prorrata.

Pues bien, en esta sentencia, el TS rechaza el criterio mantenido por la Audiencia Nacional, casando la sentencia de instancia, al considerar que:

“[...] cuando el sujeto pasivo ha conocido o ha podido conocer por sus propios medios en plenitud las circunstancias concurrentes para determinar las consecuencias de la opción y el alcance de su derecho a la deducción, la opción ejercitada resulta irrevocable. En este caso, [...] (la entidad financiera) tuvo absoluto y pleno conocimiento de las circunstancias concurrentes, la opción la hizo, por tanto, voluntariamente después de sopesar las consecuencias derivadas de su elección, y ello no se ve alterado, no puede verse alterado, por el hecho de que la opción se viera viciada por una evaluación o interpretación propia de las normas o circunstancias concurrentes. El que determinadas operaciones que no consideró sujetas por una errónea interpretación, lo estuvieran, no constituye un vicio ajeno, extraño o imprevisible al momento de la opción, por lo que teniendo conocimiento en plenitud de las circunstancias y ejercitada su opción libre y voluntariamente, esta resultaba irrevocable, por un elemental principio de seguridad jurídica”.

En esta sentencia, el Alto Tribunal parece dar preponderancia al principio de seguridad jurídica respecto del principio de neutralidad del IVA, pese a ser este último uno de los principios básicos de aplicación del Impuesto. Es por ello que, en nuestra opinión, es ciertamente discutible la conclusión alcanzada por el TS, que podría contradecir el principio - establecido por la Jurisprudencia comunitaria- de que los mecanismos formales impuestos por la legislación interna no pueden afectar al derecho sustantivo de la deducción, ni alterarlo de manera sustancial.

Hemos de indicar, por último, que, a nuestro juicio, esta sentencia parecería alejarse del criterio mantenido por el propio TS en su sentencia de 24 de febrero de 2011 (nº de recurso 2247/2006).

16. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 26 de abril de 2012. Nº de recurso 149/2010.

Deducciones - Documentos justificativos del derecho a deducir - Formas de acreditación de las operaciones que conllevan derecho a la deducción - La escritura pública protocolizada de la compraventa de parcelas, donde se encuentran identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción del número, es un documento justificativo habilitante para efectuar la deducción de la cuota del IVA soportada.

En esta sentencia, el TS ha resuelto un recurso de casación para la unificación de doctrina en el que señala que, conforme a la jurisprudencia mantenida constantemente por ese Tribunal, que recoge igualmente la jurisprudencia del TJUE, si el medio de prueba empleado es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal.

En base a lo anterior, entiende el TS que *“si la recurrente contaba en el momento de la inspección, y así se aportó al expediente, la escritura pública protocolizada de la compraventa de las parcelas donde se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción, claro está, del número, tal documento ha de reputarse medio fehaciente que justifica la operación, los correspondientes gastos, y la cuota soportada y, por tanto, el mismo ha de considerarse, a los efectos de lo dispuesto en el art. 97.Uno de la LIVA, documento justificativo habilitante para efectuar la deducción en su día realizada por la recurrente de la cuota de IVA soportada por la compra de las fincas incluidas en dicha escritura pública.”*

17. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de mayo de 2012. Nº de recurso 2702/2008.

Régimen especial de las agencias de viajes – Base imponible de las operaciones en régimen especial - Cálculo de la base imponible operación por operación - La base imponible es el margen bruto de la agencia en cada operación que se obtiene por la diferencia entre, por una parte, el precio cobrado al cliente sin IVA, y, por otra parte, el importe de los costes directos, con IVA.

En esta sentencia el TS se ha pronunciado sobre el recurso de casación presentado por una agencia de viajes mayorista, contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de abril de 2008 que confirmaba una resolución del TEAC de 1 de febrero de 2007 que, a su vez, declaraba ajustada a derecho el Acuerdo de liquidación de 18 de octubre de 2005 de la Inspección de la AEAT de Madrid.

La discrepancia radicaba en la fórmula matemática empleada por la Administración para el cálculo de la base imponible del IVA correspondiente a las operaciones en régimen especial de agencias de

viajes realizadas por dicha agencia, según la modalidad de determinación de dicha base imponible operación por operación.

La fórmula de cálculo aplicada por la Administración tributaria es la siguiente:

$$\text{PVP} = \text{Q} + \text{IVA} = \text{Q} + 16/100 \text{ de MBAV}$$

$$\text{MBAV} = \text{Q} - \text{Gastos}$$

Siendo:

Q = el importe sin impuestos que se cobra al consumidor

PVP = el precio que se cobra al consumidor incluyendo IVA, y

MBAV = el margen bruto de la agencia.

La Audiencia Nacional entendió que dicha fórmula resulta ajustada a Derecho.

Y el TS lo confirma también.

El TS declara que, conforme a lo previsto en el artº 26.2 de la Sexta Directiva (actual 308 de la Directiva 2006/112/CE) y el artº 145 de la Ley 37/1992, *“la base imponible corresponde al margen bruto obtenido en la operación, y el IVA devengado en una operación realizada por la agencia de viajes, se obtiene aplicando el tipo general (16%) al margen bruto, definido por el art. 145 de la LIVA como la diferencia entre el precio cobrado al cliente, sin IVA, y los costes directos, entre los que se incluyen el IVA, y, a diferencia del régimen general, sin deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes o servicios utilizados en beneficio del viajero que contrata la agencia. La cuota del IVA correspondiente a una operación en régimen especial será, por tanto, el importe resultante de aplicar el tipo general del tributo a la base imponible de dicha operación.*

Así pues, el IVA devengado en cada una de las operaciones realizadas por la sociedad recurrente debe partir del precio de venta al público sin el IVA, a diferencia de lo pretendido en sus declaraciones tributarias y en este recurso de casación, siendo incorrecto, en consecuencia, contabilizar el PVP con el IVA incluido. El margen bruto debe calcularse, como indica la normativa antedicha, a partir del PVP sin IVA, menos el coste directo. Lo contrario vendría a ser una incorrecta aplicación del régimen ordinario, dando como resultado una base imponible artificialmente reducida e inferior a la que corresponde según el art. 145 de la LIVA.”

El TS confirma la sentencia de la Audiencia Nacional por entender que los cálculos realizados por la misma para determinar la base imponible y la cuota del IVA especial de la recurrente en los ejercicios inspeccionados son correctos, confirmando con ello la actuación de la Agencia Tributaria.

Finalmente, el TS añade que *“si se opta por la estimación de la base imponible y cuota de un ejercicio a partir del resultado obtenido en cada operación individual realizada, es decir, operación por operación (art. 146 de la LIVA), como así eligió la recurrente, procederá calcular el margen bruto que resulta de cada operación realizada, siempre que sea positivo, sumándose seguidamente todas las cuotas para obtener la cuota anual total. Lo que no debe obviarse es que sólo existe una base imponible, el margen bruto de la agencia, sin tener que ver con el sistema de determinación de operación por operación o el global (cálculo del conjunto de las operaciones realizadas en el ejercicio en cuestión).”*

18. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 4 de junio de 2012. Nº de recurso 3962/2009.

Deducciones - Deducciones anteriores al inicio de las operaciones imposables - Cuotas de IVA soportadas por la adquisición de dos parcelas de terreno - No deducción del IVA soportado en la adquisición de dichos inmuebles, por no haberse probado la intención de desarrollar una actividad empresarial en el momento de dicha adquisición y, por tanto, tampoco la afectación de las citadas parcelas a una actividad empresarial.

En esta sentencia, el TS confirma una Resolución del TEAC de 11 de julio de 2007 y la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2009, por las que se denegaba el derecho a la deducción del IVA soportado por una entidad en la adquisición de dos parcelas de terreno, dado que dicha entidad no había probado la intención de destinar las parcelas a una actividad económica en el momento de adquisición de las mismas.

En particular, según la sentencia de la Audiencia Nacional había quedado probado que la entidad se había mantenido inactiva desde la fecha de la constitución hasta la fecha de la puesta de manifiesto del expediente por la Inspección de los Tributos; no tenía licencia administrativa alguna, ni solicitada ni concedida; no había realizado gestión de ventas ni publicidad de ningún tipo; no se habían realizado ejecuciones de obra de ninguna naturaleza sobre las parcelas de terreno adquiridas y no se había realizado proyecto de ejecución respecto de la construcción, a lo que se unía que el plazo de tiempo transcurrido entre la adquisición de las parcelas y la fecha de puesta de manifiesto del expediente era suficiente para que la entidad hubiera efectuado actividades conducentes a la utilización de dichas parcelas en la actividad de promoción.

El TS remarca que, aunque la entidad recurrente insiste de manera reiterada en que su intención era llevar a cabo una actividad empresarial con las parcelas adquiridas, aquélla *“parece olvidar la necesidad de que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y al régimen jurídico español contenido en el artículo 111.uno de la Ley 37/1992, y en el 27 del Reglamento de desarrollo, esa intención venga corroborada por elementos o datos objetivos que la evidencien. En otras palabras, no basta con la mera intención, que forma parte de la esfera interna volitiva*

del individuo, sino que el designio debe explicitarse a través de elementos externos que ratifiquen lo que, hasta ese momento, no puede ser conocido o sabido por terceros.”

El TS añade que la entidad recurrente no aportó, ni ante la Administración tributaria ni ante la Sala de instancia, evidencias que objetivaran la decisión interna que dijo haber tomado, siendo este el motivo que llevó a la desestimación del recurso contencioso administrativo.

Según el TS la cuestión de si un sujeto pasivo actúa como tal es una cuestión de hecho que debe apreciarse considerando todas las circunstancias del caso, como la naturaleza del bien de que se trate y el periodo transcurrido entre su adquisición y su utilización para las actividades económicas de dicho sujeto pasivo. Asimismo, debe comprobarse si se han llevado a cabo gestiones dirigidas a obtener las autorizaciones precisas para el uso profesional del bien. Por ello, concluye el TS, no cabe olvidar que desde la compra de la parcela en el año 2001 hasta la puesta de manifiesto del expediente del procedimiento tributario mediante diligencia de 24 de mayo de 2004 la entidad recurrente no realizó acto alguno que pusiera de manifiesto la objetivación de esa decisión. La simple declaración formal de alta o la posterior venta del solar el 21 de febrero de 2006 por un importe de 6.000.000 de euros, como reconoce la entidad en su escrito de interposición como hechos incontrovertidos, no constituyen *per se* elementos externos que demuestre la intención, o la realización, de actividades sujetas al impuesto. Es decir, pese a que transcurrieron más de cinco años, no constan actos que supongan o demuestren que los terrenos estuvieron afectos actividad alguna objeto del IVA. En contestación a la afirmación que la entidad recurrente hace en su escrito de interposición acerca de la compraventa posterior al procedimiento de inspección, el TS declara que la simple adquisición de un inmueble y su posterior transmisión transcurridos unos años no pone de manifiesto actividad alguna. Se trata de un acto aislado y no de una actividad económica, como pretende acreditar la entidad recurrente.

19. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de junio de 2012. Nº de recurso 1980/2010.

Deducciones - Prorrata general – Operaciones no computables en el denominador de la fracción de la regla de prorrata: operaciones inmobiliarias que no constituyan actividad empresarial habitual – Venta de un inmueble en el mismo estado en que fue adquirido, realizada por una empresa dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria.

Los hechos sobre los que versa esta sentencia son los siguientes:

- Una entidad mercantil promotora inmobiliaria que había adquirido un inmueble para su demolición y posterior promoción inmobiliaria, al no conseguir una modificación de edificabilidad del mismo que le resultara rentable, lo revende en el mismo estado en que lo adquirió a un entidad

financiera, estando dicha entrega exenta del IVA (Artº 20.Uno.22º Ley 37/1992) y sin posibilidad de renuncia a la misma por ser el adquirente sujeto pasivo sin derecho a la deducción total.

La referida entidad mercantil no aplicó la regla de prorrata por entender que dicha transmisión del inmueble exenta del IVA es esporádica y no debe considerarse "habitual", por lo que no afecta al cálculo de la prorrata de deducción.

- La Administración tributaria entendió que procedía la aplicación de la regla de prorrata, practicando liquidación provisional, contra la que la entidad recurrente presentó reclamación económico-administrativa que le fue desestimada en cuanto a la no aplicación de la regla de prorrata.
- Posteriormente, en el recurso contencioso-administrativo presentado por la entidad recurrente contra la resolución del TEAC, la Audiencia Nacional dictó sentencia con el siguiente fallo: *"Esta Sala entiende con la Administración que, en este caso, la actividad principal es de promoción inmobiliaria, y que el hecho de que el concreto edificio objeto del recurso no se hubiese alterado, o simplemente, que se vendió igual que se adquirió no transforma a esta operación en accesoria o no habitual. La actividad habitual de la empresa hoy actora es la "promoción inmobiliaria" y es indudable que habitualmente compra y vende inmuebles, siendo su actividad habitual, que no se transforma en no habitual por el hecho de que en el inmueble litigioso no se haya efectuado la actuación que según manifiesta tenía la intención de llevar a cabo y no pudo realizar por no haber obtenido el volumen de edificabilidad con el cual la operación en cuestión hubiese sido rentable"*.

El TS considera que la cuestión a dilucidar es si la referida transmisión del inmueble realizada por la recurrente a la entidad financiera, se ha de enmarcar dentro de la actividad empresarial habitual de la parte recurrente, tesis que sostiene tanto la Administración Tributaria como la Sala de instancia, o si, por el contrario, tal operación de venta no forma parte del normal y habitual desarrollo de su actividad económica, posición mantenida por la recurrente, decisión de la que dependerá la inclusión o no del importe de dicha venta para el cálculo del porcentaje de deducción en la prorrata del ejercicio.

El TS comparte lo sostenido por la Sala de instancia y, en consecuencia, rechaza el recurso de casación, pues *"su apreciación conjunta nos lleva a alcanzar la convicción de que una operación de compraventa de un inmueble efectuada por una entidad dedicada a las operaciones inmobiliarias, en la que tanto sus estatutos como en su inclusión en el epígrafe del IAE correspondiente se prevé que el despliegue de actividad relacionada con la inmobiliaria en general, no solo y exclusivamente limitada a la promoción -que por su propia esencia requiere de operaciones de compra-venta de inmuebles-, no pueda ser calificada como no habitual o accesoria, pues como resalta el TEAC en su*

Resolución, no resulta óbice a la conclusión alcanzada el hecho manifestado por la recurrente de que se trata de una operación aislada y ocasional caracterizada por no haberse incidido en actividad de promoción alguna sobre el inmueble transmitido, pues el carácter no habitual o accesorio, a los efectos previstos en el artículo 104.tres.4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de venir referido necesariamente a la actividad, no a las operaciones concretas.”

III. Doctrina Administrativa.

1. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0685-12 y V0687-12, de 2 de abril de 2012.

Reglas de localización – Multipropiedad - Aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico - Sujeción al IVA de la venta de derechos a puntos. Devengo, lugar de realización y base imponible de los servicios de hostelería derivados del canje de puntos.

En estas contestaciones, la Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado sobre determinados aspectos de la aplicación del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, establecida en el Reino Unido, se dedica a la venta de productos vacacionales en complejos situados en España, Austria, Reino Unido, Turquía y Estados Unidos, entre otros. La prestación de dichos servicios se realiza por medio de un sistema de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico, consistente, básicamente, en la atribución anual (durante 19 años) de unos determinados puntos que pueden ser redimidos por estancias en cualquiera de los complejos hoteleros ofrecidos.

Adicionalmente (en la primera consulta), como incentivo para entrar en el sistema, la consultante se compromete con sus clientes a la venta a un tercero de la cincuentadosava parte proporcional correspondiente a uno de sus inmuebles una vez transcurridos 19 años desde la firma del contrato, reintegrando a aquéllos el importe obtenido por dicha venta.”

En primer lugar, la DGT entiende que la venta por parte de la sociedad consultante de “derechos a puntos” que permiten a sus titulares recibir anualmente cierta cantidad puntos que pueden ser redimidos para acceder a determinados servicios de hostelería o alojamiento, tanto en territorio de aplicación del IVA español como fuera del mismo, es una operación no sujeta al IVA por la cual no habrá que repercutir el citado tributo, dado que los servicios mencionados han de ser incluidos dentro de la categoría de “servicios no claramente identificados” a que se refiere el TJUE en la sentencia BUPA.

En segundo lugar, y respecto al lugar de realización de los servicios de hostelería derivados del canje de puntos, la DGT declara, siguiendo la

jurisprudencia del TJUE, que dichos servicios de hostelería o alojamiento derivados de la redención de puntos tendrán la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles, por lo que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del IVA español cuando los correspondientes bienes inmuebles radiquen en el citado territorio.

En tercer lugar, la DGT, en la segunda de las contestaciones citadas, y respecto del devengo de los servicios de hostelería derivados del canje de puntos, concreta que los pagos realizados con anterioridad al canje de los puntos no dan lugar al devengo del Impuesto dado que en dicho momento los servicios por los que se están efectuando dichos pagos no están claramente identificados, añadiendo que el devengo del Impuesto se producirá en el momento en el que los servicios de hostelería, a los que va a acceder el cliente como consecuencia de la redención de los puntos que proceda, queden claramente identificados. Esto se producirá en el momento en el que el cliente proceda al canje de los puntos. Dada la flexibilidad que presenta este tipo de sistemas, se puede considerar que el canje de los puntos se produce efectivamente en el momento en el que el cliente efectúa su registro en el hotel correspondiente.

En cuarto lugar, la DGT, con respecto a la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto derivadas de la operativa descrita, determina que la contraprestación de cada uno de los servicios de alojamiento que se presten como consecuencia de la redención de los puntos a los que el socio tiene derecho cada año, estará formada por la parte del importe inicialmente satisfecho por la adquisición del “derecho a puntos” que proporcionalmente se corresponda con los puntos redimidos para acceder al correspondiente servicio de alojamiento.

La DGT añade a modo de ejemplo que: *“si el socio ha satisfecho 19.000 euros por tener derecho a 1.000 puntos al año durante 19 años, está adquiriendo, en términos globales, 19.000 puntos por 19.000 euros, de forma que cuando un año utilice 1.000 puntos para acceder a un determinado servicio de alojamiento, la contraprestación del mismo serán de 1.000 euros, que es la parte del importe inicialmente pagado (19.000 euros) que proporcionalmente le corresponde a esos 1.000 puntos.”*

Finalmente, en el supuesto de hecho contemplado en la primera consulta, con respecto al compromiso adquirido por la consultante con sus clientes de vender a los 19 años un determinado inmueble y pagarles la cincuentadosava parte proporcional del importe obtenido por dicha venta con el fin de hacer más atractiva para los mismos la inclusión en este sistema, la DGT señala que el mencionado compromiso no constituye ninguna operación sujeta a gravamen, sin perjuicio del tratamiento que deba recibir, en su día, la transmisión del citado inmueble, así como la transferencia del señalado importe a los clientes.

2. DGT, 2-4-2012, Nº V0686-12, de 2 de abril de 2012.

Devengo – Operaciones de tracto sucesivo - Servicios de vigilancia y seguridad prestados de forma continuada en el tiempo.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre las reglas de devengo del IVA en relación con determinados servicios de vigilancia y seguridad.

Los hechos expuestos en la consulta son los siguientes: *“se trata de una prestación de servicios de forma continuada en el tiempo, sustentada, generalmente, en contratos de duración superior al año. No se trata pues de contratos de seguridad ocasional. Los precios se fijan por horas/vigilante de seguridad. La facturación es mensual y exigible a los 60 ó 90 días de la fecha de factura. Los pagarés entregados por los clientes son descontados y, en otras ocasiones, se recurre al confirming.”*

La DGT comienza por realizar una definición, con carácter general, de las operaciones de tracto sucesivo, así como de aquellas que no tienen tal consideración, en los siguientes términos:

“Pueden definirse las operaciones de tracto sucesivo como aquellas que implican una serie de entregas de bienes o prestaciones de servicios periódicas o continuadas, que tienen una duración sostenida en el tiempo. Dentro de este tipo de operaciones, se incluyen aquellas en las que el proveedor se obliga a entregar una pluralidad de bienes, o a prestar una serie de servicios, de forma sucesiva y por precio unitario, sin que la cuantía total se defina con exactitud, por estar subordinadas, las entregas o las prestaciones, a las necesidades que el cliente presente en cada momento.

En contraposición a las operaciones de tracto sucesivo se encuentran aquellas de ejecución instantánea en las que las obligaciones asumidas por las partes se cumplen de forma inmediata o en un sólo acto quedando, en consecuencia, extinguida la relación con la realización de la entrega o prestación prevista, sin que exista periodicidad ni continuidad en el tiempo. También se incluyen entre las de tracto único las ejecuciones de obra, que son contratos de resultado de ejecución de duración prolongada en los que la dilación en el tiempo es condición necesaria para la producción de la obra.”

Finalmente, en base a lo anterior, declara que las prestaciones de servicios de seguridad y vigilancia objeto de consulta tienen la consideración de operaciones de tracto sucesivo, y su devengo se producirá en el momento en que resulte exigible la contraprestación (60 ó 90 días desde la fecha de factura), salvo que se produzcan pagos anticipados.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0704-12, de 4 de abril de 2012.

Base imponible – Modificación - Créditos incobrables - Operaciones a plazo o con precio aplazado - Aplazamiento de un año para el cobro de un crédito comercial que adeuda un cliente - Modificaciones al alza de la base imponible en caso de conceder un aplazamiento al cliente con posterioridad a la rectificación efectuada, o si se realizan posteriormente a dicha rectificación operaciones con dicho cliente con pago al contado.

En esta contestación, la DGT se pronunciado sobre las siguientes cuestiones que le fueron planteadas:

1º.- Incidencia de la concesión del aplazamiento de un año para el cobro de un crédito comercial que un cliente adeuda a una entidad, a efectos de la modificación de la base imponible de un crédito calificado de incobrable.

2º.- Si la entidad consultante ha procedido a la modificación de la base imponible en plazo y luego concede un aplazamiento al cliente, ¿Deberá rectificar al alza aunque no desista de la reclamación judicial o notarial realizada?

3º.- Si la entidad consultante ha procedido a la modificación de la base imponible en plazo y realiza nuevas operaciones con el cliente con cobro al contado, ¿Deberá rectificar al alza?

La DGT ha contestado dichas cuestiones en el siguiente sentido:

- a) En primer lugar, la DGT señala que la calificación de una operación como una operación a plazos o con pago aplazado, así como el plazo legal para proceder a la modificación de la base imponible en estos supuestos, quedarán determinados en el momento del devengo de la operación, y la base imponible no podrá ser objeto de modificación por ulteriores aplazamientos concedidos por el sujeto pasivo con posterioridad a la citada fecha de devengo ante la falta de pago en los plazos originariamente acordados. Por tanto, en el supuesto objeto de consulta la concesión de un aplazamiento al deudor de la consultante con posterioridad al devengo de la operación no producirá efectos ni sobre la calificación del crédito como aplazado ni sobre los plazos legalmente establecidos para la modificación de la base imponible, en función de su calificación original y el volumen de operaciones del sujeto pasivo.
- b) En segundo lugar, la DGT aborda, para los casos previstos en el artículo 80, apartado cuatro de la Ley 37/1992, si hay obligación de modificar al alza la base imponible en los supuestos planteados en las cuestiones 2ª y 3ª. A tal efecto, la DGT ha respondido lo siguiente:

“La finalidad pretendida al establecer de nuevo la elevación de la base imponible, particularmente en el supuesto de desistimiento de la reclamación judicial, es que el sujeto pasivo (acreedor) haga todo lo posible por intentar cobrar el crédito en cuestión, de modo que lo reclame judicialmente o, en su caso, notarialmente, y no se aparte del procedimiento o requerimiento, con la intención de llegar hasta el final del mismo.

Con ello se ha querido evitar que el sujeto pasivo interpusiese demanda judicial para instar el cobro del crédito o requiriese dicho cobro por vía notarial con la única finalidad de reducir la base imponible del Impuesto y no con el fin de obtener el propio cobro del crédito, toda vez que, en ese caso, la interposición de demanda judicial o el requerimiento notarial quedarían reducidos al mero cumplimiento formal del requisito establecido en la Ley del Impuesto.

Por consiguiente, conforme a lo prevenido en el artículo 80, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, si el sujeto pasivo quiere tener derecho a la reducción de la base imponible, en caso de concurrencia de créditos incobrables, es necesario que continúe con el procedimiento judicial o requerimiento notarial.

Por tanto, la mera concesión de un aplazamiento al deudor con posterioridad a la iniciación del procedimiento de reclamación judicial o notarial no determinará por sí misma la pérdida del derecho a la modificación de la base imponible ni, en su caso, se deberá modificar la base imponible nuevamente al alza, siempre que no se produzca el desistimiento de dicha reclamación judicial o notarial por parte del sujeto pasivo.

No obstante, procederá modificar la base imponible al alza si el aplazamiento concedido al deudor se enmarca dentro de un acuerdo de cobro alcanzado con el deudor tras el requerimiento notarial, como consecuencia del mismo o por cualquier otra causa.

Con independencia de lo anterior, una vez rectificadas la base imponible por declaración de crédito incobrable con sujeción a los requisitos y plazos señalados en los apartados anteriores de esta contestación, no deberá rectificarse al alza la misma como consecuencia de la realización de nuevas operaciones por el sujeto pasivo a favor del mismo deudor que fueran satisfechas al contado, siempre que no haya desistido en la reclamación judicial o notarial del crédito incobrable.

No obstante lo anterior, procederá igualmente modificar la base imponible al alza si la eventual realización de operaciones al contado con el deudor del crédito incobrable se realiza en el marco de un acuerdo de cobro de los créditos impagados alcanzado con el mismo.”

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0790-12, de 16 de abril de 2012.

Repercusión del IVA – Destinatario de la operación y de la repercusión del impuesto - Contrato de renting en los que el arrendador asume el coste de mantenimiento, la revisión periódica, el cambio de neumáticos, la asistencia en carretera y los costes derivados de eventuales averías o incidencias de los vehículos - Suscripción de seguro a todo riesgo de los vehículos con entidad aseguradora - Destinatario de los servicios de reparación de los vehículos prestados por talleres en casos de siniestros cubiertos por el referido seguro.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre quien es el destinatario, y por tanto a quien hay que repercutir el IVA que los grava, de los servicios de reparación prestados por talleres de automóviles en los casos de siniestros cubiertos por una póliza de seguros, en los supuestos de renting de vehículos en los que el arrendador, en virtud del contrato de renting, asume el coste de mantenimiento, la revisión periódica, el cambio de neumáticos, la asistencia en carretera y los costes derivados de eventuales averías o incidencias de los vehículos.

La DGT entiende que es la entidad arrendadora, y no la compañía aseguradora, la destinataria de los servicios de reparación prestados por el taller correspondiente, sin perjuicio de que el pago efectivo de la contraprestación sea asumido, de forma indirecta, por la entidad aseguradora a través del pago de la correspondiente indemnización. Todo ello con independencia del hecho de que el coste de la póliza sea repercutido por la entidad de renting al arrendatario y forme parte de la base imponible del servicio de arrendamiento, ya que dicho importe no tiene la consideración de suplido dado que tanto la tomadora del seguro como la asegurada es la entidad de renting.

La DGT llega a dicha conclusión a partir de las siguientes consideraciones:

- La prestación de la entidad aseguradora, consistente en pagar el coste de la reparación de los daños sufridos por un automóvil, se materializa en el abono a la entidad de renting de una indemnización por un importe equivalente al de la factura emitida por el taller correspondiente.
- Es la propia entidad de renting la que autoriza la realización de las reparaciones, bien de manera tácita, bien de manera expresa cuando el presupuesto del taller es distinto del peritado. En este último caso, es decir, cuando la reparación sea autorizada por un importe superior al del peritado por parte de la entidad aseguradora, será la entidad de renting la que deba cubrir la diferencia entre el coste final y el coste peritado y reembolsado por la entidad aseguradora.
- Los trabajos de reparación deben efectuarse en los talleres de los concesionarios oficiales del fabricante del vehículo siniestrado, en los

autorizados por el mismo o, por omisión, en los designados por la entidad consultante.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0891-12, de 25 de abril de 2012.

Retribuciones en especie - Cesión de uso de vehículos a empleados tanto para su utilización en el desarrollo de la actividad empresarial del empleador como para utilización privada del empleado - Son prestaciones a título oneroso sujetas al IVA en la parte de uso privado - Base imponible. – Operaciones vinculadas - Valor en las condiciones normales de mercado entre partes independientes por la parte correspondiente al uso privado - Deducciones. Deducción íntegra de las cuotas soportadas por el vehículo, dado que no opera la exclusión prevista en artº 96.Uno.5º LIVA.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el régimen de tributación en el IVA de las retribuciones en especie a los empleados. En concreto: de la cesión de uso de vehículos a los empleados tanto para que los utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial del empleador como para su utilización para necesidades privadas del empleado.

En primer lugar, la DGT, siguiendo la jurisprudencia del TJUE, declara que en aquellos supuestos en los que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado), se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del IVA. No obstante, aclara que solo “*tendrá la consideración de retribución en especie la parte proporcional del uso que se realice de los vehículos que se destine a las necesidades privadas del trabajador, en el supuesto de que dicho vehículo se utilice simultáneamente para el desarrollo de las actividades empresariales del empleador y para las necesidades privadas del empleado*”.

A los efectos de determinar qué parte de la cesión del vehículo se destina a las necesidades privadas del trabajador, la DGT añade lo siguiente:

- Se deberá aplicar un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares.
- Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar el uso o destino real del vehículo, los cuales serán valorados por la Administración tributaria.
- No son aceptables aquellos criterios que fijen un “forfait” según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

En segundo lugar, la DGT declara que la **base imponible** del IVA que grava la cesión de uso del automóvil al empleado en la parte correspondiente al uso privado, se determinará según el valor que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes (LIVA artº 79.Uno).

Por último, la DGT señala que el empleador podrá deducir íntegramente las cuotas del Impuesto soportadas por la adquisición o el arrendamiento de los automóviles que son objeto de cesión al empleado para las necesidades privadas del empleado, dado que los vehículos que son cedidos por el empleador a sus trabajadores, constituyen, por la parte destinada a uso privado, retribuciones en especie que implican su calificación como prestación de servicios a título oneroso, de tal forma que se trata de operaciones sujetas y, en principio, no exentas del Impuesto, no siendo, por tanto, aplicable en estos casos la exclusión que establece el artículo 96.Uno.5º LIVA.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0984-12, de 7 de mayo de 2012.

Establecimiento permanente - Consideración de unos agentes de ventas como establecimiento permanente en España de una entidad con sede fuera de nuestro país – Intervención del establecimiento permanente en la realización de operaciones que se consideran efectuadas en España.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si tienen la consideración de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español de una entidad que tiene su sede fuera de dicho territorio, unos agentes de ventas, empleados de sus filiales, que además de asistir a dicha entidad en actividades como análisis de mercado, atención al cliente, publicidad local, tareas de soporte en la asistencia post-venta, etc., participan en ventas por cuanto pueden negociar directamente con los clientes y modificar, en cierta medida, las condiciones y términos de los acuerdos de venta entre la entidad no establecida y sus clientes.

La DGT entiende que dichos agentes de ventas pueden considerarse establecimiento permanente en España de la sociedad que tiene su sede fuera de nuestro país, por cuanto parecen disponer en el territorio IVA español de suficientes medios humanos y materiales, con un grado de permanencia.

Por otra parte, la DGT, siguiendo las directrices previstas en el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, da una serie de pautas para determinar cuando unas determinadas operaciones realizadas por la referida entidad con sede fuera de España, podrán ser imputadas al establecimiento permanente del que la misma dispone en nuestro país. A tal efecto, la DGT dice lo siguiente:

“...No basta que una entidad tenga en un Estado miembro un establecimiento permanente para que las operaciones realizadas en dicho

Estado sean imputables al citado establecimiento. Es necesario que se utilicen los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de una entrega de bienes o prestación de servicios imponibles en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Por el contrario, en el Estado miembro donde una entidad haya establecido la sede de su actividad, en el caso objeto de consulta Alemania, es indiferente que la sede intervenga o no en la realización de una operación, por cuanto el artículo 192 bis de la Directiva no se aplica, tal como prevé el artículo 54 del Reglamento 282/2011.

Por tanto, si un establecimiento permanente de un grupo empresarial en un Estado miembro no tiene intervención real y efectiva en las operaciones realizadas por otro establecimiento permanente del grupo en otro Estado miembro, su existencia no afecta por sí misma a la calificación y tributación de las operaciones, sin perjuicio de las peculiaridades derivadas de la presencia de la sede de actividad en un determinado territorio.”

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1035-12, de 10 de mayo de 2012.

Devengo – Certificaciones de obra - Cobro anticipado del precio de la operación - Los cobros correspondientes a las certificaciones de obra en el caso consultado no suponen ni la aprobación ni la recepción de la obra - El devengo se produce en el momento de la puesta a disposición total de las obras, ya que no existe recepción parcial, así como también a medida que, con anterioridad a dicho momento, se produzca el cobro de las correspondientes certificaciones de obra.

En esta contestación, la DGT se pronuncia sobre el devengo del IVA en ejecuciones de obra inmobiliarias con aportación de materiales en las que concurren las siguientes circunstancias:

- La entidad consultante va emitiendo certificaciones de obra a medida que esta avanza, cuyos pagos se consideran a cuenta del precio final del contrato. Sin embargo, dichos pagos no suponen, en ningún caso, la aprobación y recepción de las obras, trabajos o suministros que correspondan.
- Una vez concluida la obra, se notifica este hecho al destinatario para que en el plazo de 90 días se verifique el estado y calidad de la misma. Tras la verificación, se extiende acta de recepción provisional. No obstante, en ocasiones no existe un acto formal de recepción provisional, sino que ésta se entiende producida tácitamente si en el plazo de 90 días desde la notificación y envío de la última certificación no se realiza ninguna manifestación en contrario.

- Tras dicha recepción provisional se establece un plazo, generalmente de un año, durante el cual la entidad consultante responderá de la calidad de los trabajos realizados, de los materiales empleados y del perfecto estado y adecuación de la obra, quedando obligada a reparar a su costa todas las deficiencias que se produzcan u observen en la obra y que no se deriven de causas a las que fuese ajena.
- Al término de dicho plazo, si la obra se encuentra en las condiciones debidas y contractualmente acordadas, se liberan las cantidades retenidas o avaladas y se extiende acta de recepción definitiva. No obstante, al igual que con la recepción provisional, en ocasiones no existe un acto formal de recepción, sino que esta se entiende producida tácitamente con el transcurso del plazo establecido desde la recepción provisional.

La DGT entiende que, dado que la expedición de certificaciones de obra no supone la puesta a disposición de la totalidad de la obra o de una fase o parte independiente, completa y terminada de dicha obra objeto de ejecución y certificación, cuando se expidan tales certificaciones el devengo del IVA tendrá lugar en el momento en el que se produzca el cobro total o parcial de la parte de la obra certificada, y por el importe efectivamente cobrado, sin que se consideren a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía por el destinatario de la obra. A tal efecto, concluye que el devengo de las operaciones que realiza la entidad consultante se producirá en el momento de la puesta a disposición total de las obras (ya que no existe recepción parcial), así como a medida que se produzca el cobro de las correspondientes certificaciones de obra con anterioridad a dicho momento.

Además, la DGT añade que habrá puesta a disposición total cuando, una vez concluidas las obras, la entidad consultante las ponga a disposición de su cliente, lo cual se producirá en el momento de la recepción provisional de las obras, con independencia de que dicha recepción sea tácita o expresa, ya que es en ese momento cuando el destinatario de la operación tiene la posesión completa e inmediata del resultado de la ejecución de obra, quedando la misma a su entera disposición, entendida ésta tanto como la facultad de usar o disfrutar, como la relativa a la facultad de disponer.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1114-12, de 23 de mayo de 2012.

Exenciones - Entregas intracomunitarias de bienes - Entidad radicada en el territorio de aplicación del IVA español que entrega bienes a una entidad radicada en Alemania, la cual, a su vez, vende los bienes a otra entidad alemana – El transporte de los bienes se efectúa desde almacén de la entidad radicada en el territorio de aplicación del IVA español, con destino a las instalaciones de la última compradora - Imputación del transporte a una de las dos entregas con el fin de determinar cual de ellas

es la que tiene la consideración de entrega intracomunitaria de bienes exenta - El transporte se imputa a la primera entrega, dado que el primer adquirente obtiene el poder de disposición del bien en el territorio IVA español y manifiesta su intención de transportar dicho bien a Alemania, comunicando al vendedor su número de identificación a efectos del IVA que tiene atribuido en Alemania.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre los criterios que deben tenerse en cuenta para determinar a qué entrega de bienes debe imputarse el transporte de los bienes desde España con destino a otro Estado miembro de la Comunidad Europea, en un caso en el que existen dos entregas consecutivas de los mismos bienes y un solo transporte de los bienes en tales condiciones y dicho transporte es efectuado por la persona o por cuenta de la persona que tiene tanto la condición de comprador en la primera entrega como la condición de vendedor en la segunda entrega.

La DGT, siguiendo los criterios jurisprudenciales del TJUE, entiende que en el caso planteado, en el que el primer adquirente (una empresa alemana que adquiere los bienes a una empresa española) obtiene el poder de disposición del bien en el territorio de aplicación del IVA español y manifiesta su intención de transportar dicho bien a Alemania, presentando su número de identificación a efectos del IVA atribuido por las autoridades alemanas, el transporte de los bienes desde España hasta Alemania deberá imputarse a la primera entrega, que será la que estará por tanto exenta del IVA español en concepto de entrega intracomunitaria de bienes (LIVA artº 25).

En congruencia con lo anterior, la DGT entiende que la segunda entrega será una entrega que debe considerarse realizada en Alemania, no estando por tanto sujeta al IVA español.

La DGT basa su referida conclusión en los siguientes argumentos:

- Que el transporte de las mercancías se realiza directamente desde las instalaciones de la entidad española a las instalaciones de la segunda adquirente en Alemania, siendo dicho transporte contratado por esta última pero sobre la base del acuerdo y las indicaciones de la primera adquirente que es quien asume el coste del mismo.
- Que se acuerda entre las partes que será la primera adquirente alemana la responsable del transporte intracomunitario y la que asuma los riesgos de pérdida de la mercancía durante el trayecto, de tal forma que la puesta a disposición de la mercancía en la primera entrega se produce en el momento en que se inicia el transporte en las instalaciones de la entidad española, mientras que la puesta a disposición de la mercancía en la segunda entrega se produce en las instalaciones de la segunda adquirente situadas en Alemania.

IV. World VAT News.

1. **Australia - GST treatment of motor industry incentive payments clarified**

In a significant case testing the fundamental concepts of “supply”, “consideration” and “third party consideration”, Australia’s Administrative Appeals Tribunal has decided the GST treatment of five types of incentive payments commonly made by motor vehicle manufacturers and distributors to motor vehicle dealers (*A.P. Group Limited and Commissioner of Taxation*). The key issue in the case was whether each type of incentive payment was “consideration” for a “supply” made by the taxpayer (a motor vehicle dealer) with the result that the taxpayer had made a “taxable supply” and incurred a GST liability. The Tribunal’s decision was partly in favour of the taxpayer, with three of the five payments found not to be subject to GST.

The Tribunal found that “retail target incentive payments”, “wholesale target incentive payments” and “transit allowances/interest protection payments” received by the taxpayer from manufacturers were not consideration for supplies made by the taxpayer, so no GST liability arose. The Tribunal rejected the Commissioner of Taxation’s argument that the taxpayer’s acceptance of certain obligations and its compliance with manufacturers’ rules and policies (i.e., as required by Dealer Agreements and other documentation issued by the manufacturers) amounted to the taxpayer making supplies to the manufacturers. The Tribunal characterised these instead as part of the foundation underpinning the relationships with the manufacturers. Significantly, the Tribunal went on to find that, even if it was wrong in its conclusion that these things were not supplies, they could not be “taxable supplies” because there was no nexus between them and the payment of the incentives.

In relation to “fleet rebates” and “run-out model support payments” however, the Tribunal found that each was consideration for a supply made by the taxpayer – in each case, the supply of a vehicle to a retail customer – and was therefore subject to GST.

Having decided that the taxpayer overpaid GST, the Tribunal indicated that it will give the parties an opportunity to make submissions in relation to the application of the GST “passing-on” provisions. For a more detailed overview of this decision, [click here](#)

2. **Australia - ATO publishes 2012-13 compliance program**

The Australian Taxation Office (ATO) has published details of its [compliance program](#) for the 2012-2013 financial year (1 July 2012 to 30 June 2013). The compliance program identifies the ATO’s focus areas, what the ATO regards as risks and measures it will apply to address the risks. The compliance program covers all federal taxes and duties administered by the ATO.

In relation to GST, the main areas of ATO focus for 2012-13 include:

- The integrity of business systems for GST. ATO compliance activity during 2011-12 continued to identify a significant number of GST errors being made by large businesses (i.e., those with an annual turnover over AUD 250 million) due to problems in their business systems. During 2012-13, the ATO plans to undertake more than 500 reviews and audits in the large business segment, focusing in particular on the mining, manufacturing, wholesale trade, and financial and insurance services sectors. The ATO has similar concerns about whether businesses in the small to medium enterprise (SME) segment (i.e., annual turnover AUD 2-250 million) have systems that adequately support the correct reporting of GST, and plans to undertake 1,500 reviews and 100 audits.
- In the financial supplies sector, areas of GST uncertainty for taxpayers, particularly the apportionment of input tax credits. The ATO is also continuing its focus on M&A transactions, with 50 reviews and audits anticipated.
- GST risks associated with the sale, transfer and acquisition of real property, with approximately 700 reviews and audits planned in the large business segment, and another 1,000 planned in the SME segment. The retirement village industry also remains a focus.
- GST issues associated with imports of goods, including valuation and ownership issues and changes in business structures and models used to import low-value goods.

3. Belgium - Royal Decrees on new VAT penalties published

Two Royal Decrees on new VAT penalties have been published in the Belgian Gazette and enter into force with retroactive effect from 1 July 2012.

The Council of Ministers already had announced that the non-proportional VAT penalties for compliance infringements would be doubled and that some changes would be made to the proportional VAT penalties.

New Royal Decree No. 44 (non-proportional VAT penalties) provides for VAT penalties ranging from EUR 50 to EUR 5,000 per infringement. Compared to old Royal Decree No. 44:

- In cases of tax avoidance, the highest penalty for infringement will be doubled (the maximum penalty remains at EUR 5,000 per infringement);
- Recurring infringements will lead to higher penalties (to determine whether an infringement qualifies as “recurring,” VAT inspectors

should take into consideration whether the same infringement occurred during the four preceding years).

The other Royal Decree changes Royal Decree No. 41 (proportional VAT penalties) to increase the penalty for non-payment or late payment of VAT following the submission of a periodic VAT return from 10% to 15% of the VAT due.

4. Belgium - Warranty import VAT deferral licence to be abolished

The Council of Ministers has discussed a series of economic growth measures, one of which is the abolition of the deposit for the E.T. 14000 license (the import VAT deferral license). This has been confirmed in the press and by the Minister of Finance.

Although no details have been announced with respect to timing, according to the latest information, the deposit would be refunded for the entire amount at the beginning of 2013 (hence, no transition period). Deposits would no longer be required for deferred import VAT licence requests as from 1 October 2012.

5. China - VAT Reform - Timetable for expanded VAT reform pilot program announced

China's State Council announced on 25 July 2012 that the VAT reform pilot program in Shanghai will be expanded to eight provinces/cities. The Ministry of Finance and the State Administration of Taxation (SAT) jointly issued a circular on 31 July 2012 (Circular 71) that formally sets out the timetable for, and scope of, the expanded program.

According to Circular 71, the expanded program will be phased in between September and December 2012, as follows:

- Beijing – 1 September;
- Jiangsu and Anhui – 1 October;
- Fujian (including Xiamen) and Guangdong (including Shenzhen) – 1 November; and
- Tianjin, Zhejiang (including Ningbo) and Hubei – 1 December.

The applicable industry sectors and policies in the eight provinces/cities will be the same as those of the Shanghai pilot; the transportation and specified modern service industries are currently participating. However, the finance and construction sectors, which were expected to be included during the expansion of the pilot to other locations, are still not included in the pilot scope.

The circular also mandates that the local tax authorities immediately begin to prepare affected industries for the pilot to ensure a smooth transition and, once the program starts, to monitor its progress.

Although the VAT reform is the most notable current topic, taxpayers should continue to monitor other developments relating to export VAT refunds. As China moves to maintain the strength of its export sector against various challenges overseas, it is likely that more developments will be pushed through to stimulate this core pillar of the Chinese economy. There have already been some positive developments with the issuance of the Notice of VAT and Consumption Tax Policies for Export of Goods and Services by the SAT and the Ministry of Finance and a separate bulletin by the SAT.

6. China – Guidance issued on refund of VAT and Consumption Tax for exports of goods and services

China's State Administration of Taxation (SAT) and the Ministry of Finance jointly issued the Notice of VAT and Consumption Tax Policies for Export of Goods and Services. SAT also issued a Bulletin to summarise the relevant administrative measures. Both of them came into effect on 1 July 2012.

The new rules streamline and consolidate previous regulations regarding the export VAT refund and provide clearer guidance to export businesses. They also bring significant changes (the majority of which are positive to export businesses) in a systematic way to the export refund mechanism in use since the 1990s. Highlights include the following:

- Expansion of the scope of the goods purchased by manufacturers that can now be deemed as the manufacturers' self-manufactured goods and therefore eligible for the export VAT refund;
- Application of the VAT exemption to cases in which the export enterprise fails to apply for the export VAT refund or fails to submit the relevant documents within the prescribed timeframe (previously, such exports were deemed domestic sales and subject to VAT);
- Unification of the deadlines for export refund filing and submission of supporting documentation;
- Clarification that goods imported by trading companies are eligible for the export refund, thus allowing the import tax completion certificate issued by Customs to serve as the supporting document necessary for the exporter to claim the export refund; and
- Clarification of the calculation method and filing requirements for the export entities operating Processing Trade Relief.

Detailed information is expected to be issued.

7. France - Application of VAT reverse charge to include two more transactions

With a view to preventing carousel fraud, the amended Finance Law for 2012 includes two more types of transactions that will be subject to the VAT reverse charge mechanism. As from 1 April 2012, VAT due on the delivery of affected services must be paid by a recipient that is VAT-registered and established in France.

The reverse charge under the French Tax Code (FTC) is extended to apply to electronic communication services and certain services connected with the supply of gas and electricity. To introduce the reverse charge principle to electronic communication services, France has requested a derogation from article 193 of the EU VAT directive (i.e. VAT payment by the supplier) from the European Commission, but is still waiting for a 'green light' from the Commission. Article 195 of the VAT directive concerns the reverse charge applicable to domestic deliveries of gas and electricity. Only domestic deliveries of gas and electricity fell within the scope of reverse charge. The amended Finance Law has extended the reverse charge mechanism to certain services directly linked to gas and electricity deliveries (e.g. access to transmission and distribution networks of gas and electricity, access to heating and cooling networks, etc.).

The French tax authorities have also issued public binding regulations on both types of services.

For electronic communication services, the regulations indicate that services subject to the French telecommunications tax of 0.9% fall outside the scope of the domestic reverse charge. The telecommunications tax only covers transactions between suppliers and consumers and the operators are required to register for regulatory purposes. In such cases, the supplier remains liable to French VAT under the normal rules (i.e. no reverse charge is possible). The reverse charge principle applies only to electronic communication services provided between suppliers (business-to-business) that purchase services for retail and wholesale trade. This covers the wholesale of fixed (fixed line telephony and internet) and mobile (internet, SMS, email) telecommunications and the wholesale of interconnection services, bandwidth, etc.

The regulations also confirm that, to fall within the scope of the reverse charge, gas or electricity delivered must not be consumed by the purchaser.

Certain aspects of the extended reverse charge with regards to electronic communication services still require further clarification. Under existing law, operators providing electronic communication services via prepaid phone cards or "topping-up" telephones through a dealership network (i.e.

those not subject to licensing regulations) fall within the scope of the telecommunications tax. The European Commission has taken the position that the application of the tax in this context is incompatible with EU law and has referred France (and Spain) to the European Court of Justice. The court is expected to issue its ruling sometime in 2012 or 2013. Therefore, the sustainability of the telecommunications tax is

8. Germany - Transition period extended for introduction of documentation to prove intra-community transactions

The transition period for the new regulations regarding the proof for intra-community supplies has been extended until the end of 2012. According to a statement of the Federal Ministry of Finance issued in a parliamentary session, it is working on measures that should clarify and simplify the rules.

9. India - Negative list of services effective from 1 July

Notifications have been issued to take effect from 1 July 2012 for the implementation of the taxation of services based on the negative list of Services, i.e. services outside the purview of the Services Tax.

Significant amendments/additions have been made to the list of exempted services, summarized below:

- Services provided by advocates to other advocates or firms of advocates or business entities up to a turnover of Rs.10 lakh in the preceding financial year.
- Services provided to or by an educational institution by way of auxiliary educational services and the renting of immovable property.
- The exemption for services provided to the government and local authorities has been extended to government authorities, i.e. a board, or an authority or any other body established with 90% or more participation by way of equity or control by the government, and set up by an Act of the Parliament or a state legislature to carry out any function entrusted to a municipality under the Indian Constitution.
- Projects involving construction, commissioning, installation, completion, fitting out, repair, maintenance, renovation or alteration provided under a scheme of JNNURM and Rajiv Awaas Yojna (government initiatives pertaining to reforms in urban infrastructure, urban funding, planned development etc. seeking to achieve the betterment of the urban population in India).
- Construction relating to monorail or metro projects.

- Transportation of passengers by a ropeway, cable car or air-tram.
- Services provided to the government, local authorities or a governmental authority for the repair and maintenance of an aircraft.
- Services provided by subcontractors by way of works contract to another main contractor that provides works contract services that are exempt from service tax.
- Services provided in a taxable territory where both the service provider and the recipient are located in a non taxable territory.
- Services of public libraries by way of lending of books, publications or any other knowledge-enhancing content or materials.
- Services provided by the Employees State Insurance Corporation (ESIC) to persons governed under the Employees Insurance Act.
- Services by way of a transfer of a going concern as a whole or an independent part thereof.
- Services by way of public conveniences, such as the provision of bathrooms, washrooms, etc.
- Services provided to foreign diplomatic missions.
- Specified services received by exporters of goods.
- Services provided by a recognized Technology Business Incubator (TBI) or Science and Technology Entrepreneurship Park (STEP).
- Small service providers whose taxable services do not exceed Rs. 10 lakhs.
- Services received by a unit located in SEZ or a developer of SEZ.

The following other changes also will apply as from 1 July:

- A deduction will be available to the extent of property tax paid on the renting of immovable property.
- Abatement of 75% of the taxable value of construction of residential complexes which includes the value of land.

- The Place of Provision of Services Rules have been notified, so that the Export of Services Rules, 2005 and the Taxation of Services (provided from outside India and received in India) Rules, 2006 have been rescinded.
- Certain service tax notifications have been rescinded and CENVAT credit rules amended to give effect to the Negative List of Services.
- The notification for the works contract composition scheme has been replaced.
- The Service Tax rules have been amended to prescribe conditions for the export of services.
- The Point of Taxation Rules have been amended.
- The telecommunication services and service portion in execution of a works contract have been brought within the scope of a continuous supply of services.
- Conditions, limits and procedures have been notified to claim a rebate on taxes paid on inputs and input services relating to the export of services.

10. India – New “place of provision of services” rules

New “place of provision of services rules” replace the export and import of services rules. The new rules prescribe the criteria for determining the place of supply of services. Beside the service tax rules as amended, only services whose place of supply is outside India will be deemed to be exported.

11. India - Company liable to pay service tax on reverse charge for directors’ services

Due to the introduction of the negative list, services provided by a director to a company are liable to service tax in India. To simplify procedural compliance, the government has expanded the reverse charge mechanism to make the company liable to pay service tax on directors’ fees.

12. India - VAT on sale and lease back transaction

The Karnataka High Court has ruled that VAT would not be due on a sale and leaseback transaction and the facts of each case have to be examined separately.

The party involved had entered into a sale and lease back agreement with a financier. The goods were held to be of no actual use to the

financier. The High Court held that the transaction was purely a financial arrangement between the parties and there was no sale of goods; hence, no VAT was leviable.

13. India – Claim of VAT set off restricted to the extent of tax “actually paid”.

While dismissing a constitutional challenge to section 48(5) of the Maharashtra Value Added Tax Act, 2002, which restricts the set off of refunds on a purchase of goods to the tax “actually paid,” the Mumbai High Court held the legislature did not contemplate the granting of a set off without tax being received by the government.

The provision had been challenged, *inter alia*, on the grounds that a purchasing dealer cannot be held responsible if the selling dealer has failed to remit the tax to the government. Denying the purchasing dealer the benefit of a set off due to the failure of the selling dealer to deposit the tax collected would result in the imposition of a condition that could not be complied with. The Act does not provide any mechanism to the purchaser to determine whether the seller has actually paid tax. No provision for refund has been made if the tax is recovered from the seller in future.

14. Israel - VAT rate increase

The Israeli Parliament has approved an increase of the 16% VAT rate to 17% as from 1 September 2012.

15. Italy – VAT rate increase

Law Decree No. 95 of 6 July 2012 modifies the provisions regulating the VAT rate increase. In particular:

- From 1 July 2013 to 31 December 2013, the standard VAT rate will increase from 21% to 23% and the reduced rate from 10% to 12%;
- From 1 January 2014, these rates will be reduced to 22% and 11%, respectively.

The above increases will not apply if by 30 June 2013 the government has been able to implement the measures necessary to meet its budget objectives.

16. Italy - Changes to VAT rules for rental and supply of real estate

Law Decree No. 83 of 22 June 2012 has introduced new rules with regard to the VAT treatment of real estate in Italy as from 26 June 2012. In particular:

- The rental of residential buildings by companies that have built or renovated them shall be subject to 10% VAT if the company (the lessor) has exercised the option to tax.
- The sale of residential buildings by companies that have built or renovated them that takes place more than five years after the date the property or renovation works have been completed shall be subject to VAT if the company (the seller) has exercised the option to tax.
- The sale of instrumental buildings (non-residential buildings by nature according to the Italian Land Registry) by companies that have built or renovated them that takes place within five years of the date the property or renovation works have been completed is subject to VAT. If the sale takes place more than five years after that date, the sale shall be subject to VAT if the seller has exercised the option to tax.
- The rental and sale of instrumental buildings (non-residential buildings by nature according to the Italian Land Registry), to recipients with reduced input VAT recovery (equal or less than 25%) or to private subjects, are no longer compulsorily charged with VAT (and are thus, in principle, VAT exempt), but they can be charged with VAT if the option to tax has been exercised.
- When an option to tax has been exercised in a business-to-business sale scenario, the reverse charge mechanism applies.

17. Italy - Recognition of VAT credit accrued in years for which tax returns are not filed

The Italian tax authorities have issued a circular concerning the recognition of tax credits accrued in years for which tax returns are not filed. The circular covers VAT credits, as well as claims relating to direct taxes.

If a VAT credit arises from the annual tax return, the taxpayer is entitled to carry forward the credit to the following year (or alternatively, to request a refund). However, if the VAT return of the year in which the VAT credit arises is not submitted, the credit cannot be carried forward to the following tax period or claimed for refund, otherwise the tax authorities will issue a notice of irregularities and require the payment of penalties and interest.

A taxpayer that settles the obligation by paying the sums demanded by the tax authorities (as required by the notice of irregularities, a subsequent tax assessment notice or following a final decision against the taxpayer) can submit a refund claim within two years of making such payment.

18. Italy - Filing procedure for communication by suppliers to frequent exporters

Taxpayers that make supplies to taxpayers applying the frequent exporter regime must complete a form that includes the exporter's declaration of intent. The Italian tax authorities recently issued a resolution regarding the filing procedure for the communication form.

Law Decree No. 16 of 2 March 2012 amended the deadline for filing the communication, i.e., the deadline is no longer the 16th day of the month following the receipt of the letter of intent, but rather the deadline for the first periodic VAT computation in which the supply to a frequent exporter is accounted for in the VAT ledgers. VAT does not apply to these supplies.

The resolution has clarified that taxpayers receiving letters of intent from frequent exporters can however submit the communication even if the related transaction has not yet been carried out.

Moreover, with reference to the filling in of the communication, it has been clarified that in light of the changes to the law, the field on the form called "reference period" can be filled in by indicating just the year (e.g., 2012), rather than the relevant month.

19. Italy - Various measures on VAT announced

The Italian tax authorities have issued several sets of guidance on the VAT rules:

- A resolution issued on 5 May 2012 clarifies that VAT applies to the provision of training services of personnel, under different articles of the legislation, depending on whether the transaction is B2B or B2C.
- On 18 May 2012, the authorities approved the new instructions for filing the model AA7/10 form to notify the commencement of business activity, data changes and the cessation of activities for VAT purposes for taxpayers that are not individuals. The model form AA9/11 and instructions to be used by individuals also have been approved.
- A resolution issued on 31 May 2012 clarifies that where an invoice has been issued by an EU supplier, a supply of goods or services is deemed to have been made for purposes of determining whether a taxable event has taken place.
- A circular letter issued on 19 June 2012 clarifies that where a VAT credit claim is allowed and the average VAT rate for sales is lower than the rate for purchases, the calculation of the average VAT

rate does not include depreciable purchases. However, with respect to a lease transaction, the leasing fees should be included by the lessee.

20. Jersey - Transitional rule for long-term contracts expired on 16 August 2012

When GST was introduced in Jersey in 2007, a “grandfathering” provision allowed long-term contracts entered into before 17 August 2007 to escape GST charges in certain circumstances. That transitional relief expired on 16 August 2012. From that date, GST at 5% will be due on supplies under long-term contracts that previously were GST free under the transitional rule. Affected businesses will need to consider their contract terms and will have to take account of the GST charges when invoicing on and after 17 August.

21. Lithuania - Amendment of rules for issue and recognition of accounting documents used to calculate taxes

New rules on the issue and recognition of accounting documents that are used to calculate taxes apply as from 27 May 2012. Under the rules, the identification number of an individual purchaser or the number of the business certificate can be indicated on an invoice and, in some cases, also on VAT invoices. Previously, it was necessary to provide the identification number of a purchaser who was an individual.

22. Lithuania - Rules for issue and cancellation of permits to establish VAT exemption warehouse amended

New rules on the issue and cancellation of permits to establish a VAT exemption warehouse and a new form FR0660 to permit the establishment of a VAT exemption warehouse were adopted on 6 June 2012.

The new rules provide that, to obtain a permit to establish a VAT exemption warehouse, an entity no longer needs to provide a copy of the company’s registration certificate, that is, a note from the territorial Customs office confirming that the company does not have tax arrears to Customs and documents proving ownership of the premises. The rules also allow the application to be submitted to the County State Tax Inspectorate directly, either by regular mail or electronic means and they eliminate the obligation to re-register the warehouse every five years.

23. Lithuania - Rules on import VAT and excise duties relief on goods imported by passengers

The rules regarding import VAT and excise duties relief on goods imported by passengers were amended on 27 May 2012. Under the revised rules, the exemptions may be applied to passengers who import goods in personal luggage not more than five times in a calendar month. The same limitation applies for fuel in a private vehicle. The new provisions do not

apply, however, to passengers who cross the border regularly for particular reasons (e.g. their work place, nature of their work, etc.).

24. Lithuania - Scope of reduced VAT rates amended

As from 1 January 2013, Lithuania's reduced VAT rate of 9% will apply to:

- The supply of newspapers, magazines and other periodic publications (with certain exceptions); and
- The transport of passengers via regular communication routes, as determined by the Ministry of Transport and Communications or an authorized institution, and the carriage services of passengers' luggage.

The 5% reduced VAT rate will apply to the supply of the means of technical support to the disabled and the maintenance of these means. The "means of technical support" refers to any special or standard product, tool, equipment or technical system used by a disabled person that helps that person to avoid, compensate, mitigate or eliminate the influence of the disability on health, independence, education or work activity.

25. Malaysia - Preparing for Goods and Services Tax

In a recent meeting between Malaysia's Ministry of Finance's Tax Review Panel (TRP) and representatives of various industries, the TRP stressed that a Goods and Services Tax (GST) will be implemented in the near future. The main reason for the meeting was to advise businesses to prepare for GST as soon as possible and to get feedback from the business community on the status of GST readiness and the assistance that they might need from the Malaysian government.

Highlights of the meeting are as follows:

- The government previously promised to provide businesses 18 months from the date of announcement to prepare for GST. However, the Chairman of the TRP commented that this may no longer be the case and that businesses probably will need to implement changes within a shorter period of time.
- The proposed GST rate of 4% is not the final rate and is subject to change.
- Pilot testing of the online GST system (for GST registration, submission of GST returns, etc.) is targeted to begin in January 2013.
- The government is expected to announce incentive packages and the GST implementation date in the 2013 Budget.

The implementation of GST will affect virtually every person in Malaysia. Appropriate steps should be taken immediately to ensure a smooth transition to a GST regime.

26. Malaysia – GST Registration Guide Released

The Royal Malaysian Customs has issued two draft GST guides, registration and tax invoice and record-keeping, for comment. The guides can be accessed via Customs' GST website (<http://www.gst.customs.gov.my>).

The registration guide provides information on the registration requirements and procedures, such as:

- How to register;
- Responsibilities of a registered person;
- Registration for transfer of business as a going concern;
- Registration of persons making zero-rated supplies, agents, societies or similar organizations, groups, partnership, joint ventures, and branches or divisions;
- Voluntary registration;
- Personal representatives;
- Single taxable person;
- The cessation of liability to be registered;
- Notification of cessation of liability to be registered;
- Cancellation of registration;
- Penalties for late registration; and
- Types of GST registration forms.

The tax invoice and record-keeping guide clarifies the definition of a tax invoice and credit and debit notes, and sets out the record-keeping requirements relating to supplies made or received by a GST-registered person.

27. Netherlands - Standard VAT rate to increase

The Dutch parliament and senate have approved the increase in the standard VAT rate from 19% to 21%, effective 1 October 2012

28. Netherlands - Reduced VAT rate for performing arts and works of art

As from 1 July 2012, the reduced VAT rate of 6% will apply to performing arts and imports or supplies of works of art. The reduced rate may already be applied to payments in advance for shows and such that take place on or after 1 July 2012. This does not apply, however, to payments made before 25 May 2012.

29. Netherlands - Reverse charge regulation for supplies of mobile phones and computer chips

In an effort to combat VAT fraud, the Dutch State Secretary has applied for a derogation from the VAT Directive to apply the reverse charge regulation on domestic supplies of mobile phones and computer chips, but has also already given suppliers an option to apply the reverse charge mechanism (on orders exceeding EUR 10,000) as from 1 June 2012. If various invoices are sent for one order, it is still considered one order for application of the reverse charge.

When a supplier insists on charging VAT instead of applying the reverse charge, the customer should exercise extra caution because it could be an indication of VAT fraud. In the case of VAT fraud, the right to deduct VAT can be disallowed or the customer may even be held responsible for the fraud.

The reverse charge regulation may also be applied to supplies made before 1 June but invoiced after that date.

Mobile telephones

The following devices are regarded as mobile telephones for purposes of the application of the reverse charge:

- All handsets that have a mobile telephone function (transferring and receiving spoken messages), whether or not combined with other functions. Thus, other communication devices, such as smartphones (including Blackberrys and iPhones) fall within the scope of mobile telephones.
- Mobile telephones that are supplied in a single package with accessories (charger, battery, cover or hands-free set).

- Prepaid mobile telephones, irrespective of whether the selling price includes payment for the future use of the telephone.
- Mobile telephones that have been manufactured or adapted to be used in a network but that are not supplied with a mobile telephone contract.

The reverse charge is not applicable in the following cases:

- Mobile telephones supplied with a mobile telephone contract, including contracts under which a new telephone can be chosen upon contract renewal.
- Telephone accessories that are supplied separately.
- Walkie talkies.
- WiFi telephones, unless also intended for use through the mobile telephone network.
- 3G data cards and WiFi cards.

Computer chips

The definition of computer chips is in line with what is commonly considered a computer chip. The reverse charge can be applied to goods within the scope of subdivision 8542 3190 of the Customs Nomenclature. This includes, e.g. CPUs, MPUs and sets of chips.

The reverse charge only applies to these goods in a stage prior to integration into the end product. Thus, upon the supply of, e.g. laptops, the reverse charge no longer applies.

30. New Zealand - Enhanced online GST return filing

As from August 2012, an enhanced online GST return filing service is available for agents or clients that complete GST returns online. The new service offers significant benefits to taxpayers:

- The GST return will be prepopulated with the taxpayer's information and tailored to its circumstances (e.g., a GST and provisional tax return will be displayed when this is relevant). Only the sections relevant for the taxpayer will have to be completed.
- A document lodgement number (DLN) is no longer needed.

- A draft of the GST return can be saved to complete at a later time.
- A copy of the GST return can be saved for the taxpayer's records.
- Some of the GST calculations will be made automatically, increasing accuracy and requiring less effort.
- The GST return can be reviewed and revised before its submission.
- A receipt and confirmation, which can be saved/printed, will be issued stating that the GST return has been received successfully with the time, date and receipt number.
- The status of the GST return can be tracked in the taxpayer's online services account, whether it is due for filing, saved as a draft, being processed or completed.

31. New Zealand - Clarification that amounts received by a New Zealand resident business from a non resident insurer are not subject to GST

New Zealand's Minister of Revenue released Supplementary Order Paper No 98 to the Taxation (Annual Rates, Returns Filing and Remedial Matters) Bill addressing a range of issues, including provisions amending the Goods and Services Tax Act 1985 (the GST Act) to remedy an asymmetry in the GST treatment of premiums for and receipts under a contract of insurance. The asymmetry has arisen as a result of the application of the reverse charge rules in the GST Act when an insurer is a nonresident. The amendment is backdated to the commencement of the reverse charge rules at 1 January 2005.

The sections amended are sections 5(13) and 20(3)(d).

Section 5(13) is amended to clarify that amounts received by a New Zealand resident business from a nonresident insurer are not subject to GST.

Section 20(3)(d) is amended to prevent a payment of a premium to a nonresident insurer from being included in the calculation of a deduction under the GST Act.

32. Poland - Planned changes to VAT Act

The Polish government is planning to amend the VAT Act, with the changes becoming effective on 1 January 2013. According to a recently published draft law, the scope of the changes would be significant and would affect most business operations in Poland. The following changes are planned:

- New rules on tax point recognition;
- New definition of taxable basis;
- Revisions to the rules governing the free of charge releases of goods that could affect the taxation of marketing activities; and
- The introduction of an obligation for foreign entities with no seat in Poland but who are registered in Poland for VAT purposes to issue invoices with Polish VAT on the local supply of goods (i.e. the domestic reverse charge rule would be abolished in this respect).

Although the draft law has not yet been presented to Parliament, based on declarations of the Ministry of Finance, the law is likely to be approved.

33. Poland - *Bonuses to be treated as discounts for VAT purposes*

On 25 June 2012, Poland's Supreme Administrative Court issued a resolution stating that bonuses granted by suppliers to their customers after prescribed conditions are satisfied should be treated as cash discounts, which will affect the taxable basis for VAT purposes. The VAT treatment of bonuses has been an area of contention, with the tax authorities taking the position that bonuses should be treated as separate transactions subject to VAT and the court's ruling that bonuses are outside the scope of VAT. Taxpayers granting/receiving bonuses should determine whether the VAT treatment adopted by them is in line with the resolution and will not trigger adverse tax or business consequences.

34. Poland – *Export of goods declared in EU member state other than Poland*

Poland's Supreme Administrative Court issued a resolution on 25 June 2012 confirming that, where goods are exported from Poland to outside the EU, but the customs procedure started in another EU member state, the transaction can be treated as an export of goods for Polish VAT purposes and the taxpayer can still apply the 0% VAT rate (provided certain conditions are satisfied). The decision clarifies an area that had been subject to considerable uncertainty under the Polish VAT law, with some contradictory court judgments.

35. Poland - *Appointment of tax representatives for foreign entities*

The Polish government intends to amend the VAT Act, with the changes to be implemented as from 1 January 2013. The new bill will considerably increase the scope of activities of tax representatives in Poland and thus ease some of the current administrative burdens on foreign businesses.

Under current VAT rules, foreign entities importing goods into Poland to further transport them to another EU member state are obliged to register for VAT in Poland. The new bill would allow such entities to appoint a tax representative in Poland instead of having to VAT register in Poland. The representative would be responsible for the Polish VAT settlements of the foreign entity.

The draft bill is expected to be presented to Parliament early September 2012.

36. Singapore - Assisted Compliance Assurance Programme

The GST news of 2011/2012 has definitely been the Assisted Compliance Assurance Programme or ACAP, and more specifically the co-funding offered by the Inland Revenue Authority of Singapore to help defray costs of implementation. The limited co-funding IRAS allocated for the 2012/2013 financial year of SGD 3 million was available for applications in April 2012, but was quickly exhausted. Many businesses interested in ACAP are wondering what to do.

Beyond co-funding – what are taxpayers' options?

The clear message from IRAS is that ACAP continues with or without co-funding, and that taxpayers are encouraged to participate in this voluntary scheme. Taxpayers that have not yet submitted an ACAP application or that have withdrawn an ACAP application for not having received co-funding, should be aware that the next (and possibly final) co-funding round opens in April 2013. If consideration of ACAP is deferred until then, co-funding is by no means guaranteed. It should be also considered that the co-funding available is less than in the first two rounds (a maximum of SGD 2 million). Based on past experience, co-funding may also be used up quickly.

Taxpayers can choose to continue with ACAP without the co-funding. Those interested in improving GST controls also should consider alternatives to ACAP, such as GST Assisted Self-help Kit or ASK (see below for a discussion of ASK).

37. Singapore – Latest developments in renewal process of Major Exporter Scheme

The Major Exporter Scheme (MES) allows the suspension of import GST payable on non-dutiable goods imported into Singapore.

MES renewal process up to 31 December 2012

The current MES renewal process requires businesses to complete the “Checklist for self-review of eligibility of MES” and submit it to the Singapore tax authorities (IRAS) within three months from the date of the MES renewal invitation letter from IRAS. The completed checklist must be signed by an authorised person on behalf of the MES trader.

MES renewal process as from 1 January 2013

The IRAS has recently notified MES traders that the renewal process will change on 1 January 2013. MES traders that wish to renew their MES status from that date will be required to perform a self-review of their past GST submissions under the ASK process unless the MES trader has been awarded Premium or Merit Status under the ACAP.

ASK is a comprehensive self-assessment compliance package launched by the IRAS on 1 April 2010 to help businesses review the correctness of their GST submissions and discover past errors early (to qualify for a voluntary disclosure for reduced or, in some cases, no penalties and/or fines). As from 1 January 2013, ASK reviews in respect of MES renewals must be certified by a tax professional (either in-house or external) who has been accredited as an Accredited Tax Advisor or Accredited Tax Practitioner by the Singapore Institute of Accredited Tax Professionals.

38. South Africa - Registration of non resident’s “VAT enterprise”

Although the South African VAT system is, in many respects, similar to other VAT regimes, there are fundamental differences that impact the application of VAT and the rules governing when transactions take place within, or partly through, South Africa. A case in point is the lack of clear place of supply rules in South Africa that apply to business-to-business (B2B) and business-to-consumer (B2C) transactions.

Place of supply rules: While the absence of place of supply rules arguably creates flexibility in determining the jurisdiction of supply, it also creates uncertainty as to whether a non resident meets the criteria for carrying on an ‘enterprise’ in South Africa. The place of supply rules typically provide clarity as to whether a person has supplied, or is supplying, services or goods within a country. South Africa’s VAT legislation does not define or clarify when a person is considered to be carrying on an enterprise in the country. However, there is some practitioner’s commentary, which suggests that to the extent that a person supplies goods or performs services in South Africa and the supply exceeds ZAR 1 million, the person may be required to register for VAT, even if the person is not resident in or have a permanent establishment in South Africa.

Given this fundamental difference in South African VAT legislation, it is not uncommon for foreign nationals/companies selling goods or providing

services in the country to be unaware that they may be carrying on an enterprise for VAT purposes for which they are required to register for VAT.

B2B and B2C transactions: Many countries have amended their VAT legislation to incorporate electronically supplied services and have implemented various provisions or rules concerning B2B and B2C transactions for the purposes of determining in which jurisdiction the transactions are subject to VAT (e.g. by way of the reverse charge).

Where services are provided to a registered VAT vendor, the recipient will be required to account for the VAT under the reverse charge, and in terms of the basic principle of VAT that the goods or services are subject to VAT where consumed. However, given the administrative difficulties of enforcing the reverse charge on B2C supplies of services, the supplier is required to collect and account for the VAT on such transactions. The latter varies from the basic principle of VAT, but is a required and necessary variation for administrative and practical purposes.

South Africa differs from other VAT jurisdictions, because it has not introduced any substantial guidance on electronic commerce or introduced legislative provisions to deal with electronic commerce efficiently. Traditional South African taxing principles must be applied in determining whether electronically supplied services are subject to VAT in South Africa.

Non residents providing services electronically to South Africa residents in excess of ZAR 1 million in a 12-month period may be viewed as supplying services partly in South Africa and may be deemed to carry on an enterprise for VAT purposes in South Africa.

South Africa does, however, apply the reverse charge for both B2B and B2C transactions, whereby the South Africa resident (whether or not VAT registered) is required to account for the VAT on imported services, but the reverse charge applies only to the extent the supplier is not carrying on an enterprise in South Africa and is required to register for VAT in South Africa.

Conclusion: Due to the differences in South African VAT legislation compared to most VAT jurisdictions, non residents (including large multinationals) may be regarded as carrying on an enterprise in South Africa for which they are required to register for VAT and yet be unaware of such legal obligation.

Failure to comply with the registration requirement can give rise to a VAT liability which the supplying non resident will not be able to legally recover from the recipient, as well as penalties and interest for late payment.

It is important to take cognisance of the fact that VAT rules or provisions may vary in different countries, resulting in different application of VAT and it should not be taken for granted that every VAT jurisdiction applies the place of supply rules or has special provisions for electronically supplied services. An assumption should not be made that VAT rules and provisions in South Africa are identical to those in the EU or other jurisdictions that have a VAT. It is, therefore, crucial to seek advice when transacting or conducting business in or through South Africa to ensure compliance with the rules

39. United Kingdom - *Budget changes on hot takeaway food and holiday caravans have been revised*

The U.K. Budget, announced on 21 March 2012, included a number of indirect tax issues. It has now been announced that the proposal to standard rate all takeaway food sold at above ambient temperature is to be changed so that 'freshly cooked' items that are still cooling when sold will continue to be zero-rated. Products that are kept hot, sold in heat retentive packaging or re-heated for sale will be standard-rated, and standard-rating will continue to apply to hot take-away food such as fish and chips, pizzas, burgers, etc. In place of the proposed standard rating of 'static' holiday caravans that was to come into effect on 1 October, such caravans are to be subject to the reduced (5%) VAT rate with effect from April 2013.

40. United Kingdom - *Changes to VAT invoicing rules*

The UK tax authority, HMRC, published a Technical Note on changes to the existing UK VAT invoicing rules to reflect the changes introduced by the Invoicing Directive (EU Council Directive 2010/45/EU), which will take effect on 1 January 2013. The changes include removing VAT obstacles to the use of electronic invoices, simplifying VAT invoicing requirements, and eliminating some existing administrative burdens. Many of the changes proposed by the Invoicing Directive are already applied in practice in the UK and, hence, only limited changes need to be made to comply with the Directive.

41. United Kingdom - *New guidance on place of supply of "land related" services*

The UK tax authority, HMRC, has issued new guidance on the place of supply of services relating to land. The guidance confirms that supplies that are "...derived from land and where the land is a central and essential part of the service ..." and those that are "...intended to legally or physically alter a property ..." are considered to be "land related" and have a place of supply where the land concerned is situated. Among other things, this covers building work, surveying, assessing and valuing property, etc. Activities such as managing a portfolio of property investments, drawing up "generic" plans that do not relate to a specific

building, etc. are not considered to be related to land, so the “basic” place of supply rule applies to such activities (in a B2B context, this will mean that the supply is seen to be made where the customer belongs).

Importantly, the new guidance announces a change to HMRC policy in relation to the supply of exhibition stands, storage services and the provision of access to airport lounges. Hitherto, supplies of exhibition stands and storage have been considered to be “land related,” but HMRC now accepts that many supplies of exhibition stands and of storage should not be so regarded and that the place of supply of such services to business customers should be where the customer belongs. Businesses making such supplies may be able to claim refunds for VAT overcharged, subject to the usual caveats regarding time limits and “unjust enrichment.”

In the case of access to airport lounges, HMRC has concluded that the supplies are “land related” and, hence, that UK VAT is due on the supplies if the airport concerned is in the UK.

HMRC is allowing a grace period of up to three months (to 2 November 2012) to give businesses time to adjust systems, etc., before implementing the revised rulings.

42. United States - Update on U.S. Congressional action related to state sales and use tax collection authority

Pending U.S. Congressional legislation would generally allow states to require remote sellers (i.e., Internet sites and catalog retailers that sell to customers in states where the sellers do not have adequate physical presence to establish “nexus”) to collect and remit sales and use tax. However, given the focus on the upcoming November elections, it is unlikely that remote seller legislation will be enacted by the end of the year. Still, the pending bills are noteworthy as they seek to address the remote seller issue, which likely will be revisited in 2013.

The U.S. House Judiciary Committee held a hearing in late July to consider the Marketplace Equity Act of 2011 (H.R. 3179). Similar to other versions of remote seller legislation, this bill would authorize states to compel certain remote sellers to collect and remit sales and use tax, provided specified simplification requirements are included in any adopted state legislation. At a minimum, a simplified state system would be required to include: a small business exception (generally excluding remote sellers with gross annual receipts of less than USD 100,000 in a state or USD 1 million combined total receipts in the U.S.); a provision requiring that remote sellers file a single sales and use tax return with a single state-level revenue authority (thus presumably avoiding multiple city- or county-level filings); and a uniform tax base throughout the state.

The Senate Committee on Commerce, Science, and Transportation held a hearing on 1 August to analyze another version of remote seller legislation, the Marketplace Fairness Act (S. 1832). Unlike the Marketplace Equity Act, this legislation would authorize states that have

complied with the requirements of the Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA) — currently, 21 states have met those requirements — to compel certain remote sellers to collect and remit sales and use tax. This legislation includes a small-seller exception that generally would exclude sellers with annual gross receipts in total U.S. remote sales of less than USD 500,000.

Even though the House Judiciary Committee and the Senate Commerce Committee have held hearings, it is still unlikely that any version of this legislation will be headed to the President's desk before the November election. If no movement occurs for the rest of this year, the legislative process will have to start over with the introduction of new bills when a new Congress convenes in 2013.

43. Uruguay - *International delivery of packages*

The rules governing VAT and Customs duty exemptions for international packages imported into Uruguay and delivered by authorized private mail services, couriers or the National Mail were amended as from 15 June 2012. The amount below which these imports are exempt from VAT and Customs duties has been raised from USD 50 to USD 200 and the following conditions must be satisfied for the exemption to apply:

- The package must weigh less than 20 kg and its customs value must not exceed USD 200 (CIF value). Items subject to Specific Consumption Tax (IMESI) are not eligible for the exemption.
- Packages must be received at their destination by the addressee, the addressee can only receive up to five packages per calendar year, and the packages cannot be for commercial purposes. Medicines for personal use that have an express authorisation will not be subject to the annual five package limit.

Packages that do not meet the above criteria must be imported under the general scheme and will be subject to the relevant duties/taxes.

44. Vietnam - *New Circular on VAT effective*

A circular that applies as from 1 March 2012 provides that a VAT declaration and calculation will not be required in certain cases (e.g. the trading of goods outside the Vietnamese border gate (i.e. goods purchased from overseas and then sold directly overseas)). While output VAT calculation and declaration is not required, input VAT for this category can still be recovered.

Contactos

David Gómez Aragón
dgomezaragon@deloitte.es

Isabel López-Bustamante
ilopezbustamante@deloitte.es

Marcos Río
mrío@deloitte.es

Belén Palao Bastardés
bpalao@deloitte.es

Jaime Rodríguez Correa
jarodriguez@deloitte.es

Cristina Marín Egoscozabal
cmarin@deloitte.es

Marta Núñez Sánchez
mnunezsanchez@deloitte.es

María Martínez Benito
mmartinezbenito@deloitte.es

Carmen Caro Jaume
ccarojaume@deloitte.es

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

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 195.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

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