

IVA-Agosto-Septiembre 2013

Boletín de Actualidad



Deloitte Abogados
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (Artículo 23: introducción del régimen especial del criterio de caja)
2. Proyecto de Ley de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público (*Disposición adicional segunda y disposición final segunda*).
3. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IVA así como otras normas tributarias.
4. Directiva 2013/42/UE, del Consejo de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.
5. Directiva 2013/43/UE, del Consejo de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude.
6. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 4 de julio de 2013. Asunto C-572/11 (MBR).

Deducciones – Denegación – Impuesto mencionado en una factura – Realización efectiva de una operación sujeta – Ausencia – Prueba – Principios de neutralidad fiscal y de protección de la confianza legítima.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de julio de 2013. Asunto C-273/12 (Harry Winston SARL).

Régimen de depósito aduanero – Robo de mercancías incluidas en dicho régimen – Nacimiento de una deuda aduanera – Devengo y exigibilidad del IVA.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de julio de 2013. Asunto C-78/12 (Evita-K).

Deducciones – Denegación del derecho a la deducción — Realización efectiva de una operación gravada.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de julio de 2013. Asunto C-124/12 (AES-3C Maritza East 1 EOOD).

Deducciones – Gastos relativos a la adquisición de bienes y servicios destinados a trabajadores cedidos al sujeto pasivo por otra sociedad.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de julio de 2013. Asuntos acumulados C-210/11 y C-211-11 (Medicom SPRL y Maison Patrice Alard SPRL).

Deducciones – Derecho a la deducción del IVA soportado relativo a bienes inmuebles de inversión utilizados, en parte, para las necesidades privadas de los administradores del sujeto pasivo – Exenciones – No consideración de alquiler de bienes inmuebles a efectos de la Directiva 2006/112/CE.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de julio de 2013. Asunto C-26/12 (PPG Holdings).

Deducciones – Fondos de pensiones – Deducción del IVA soportado por los servicios de gestión de un fondo de pensiones para los trabajadores de una empresa.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de septiembre de 2013. Asunto C-388/11 (Le Credit Lyonnais).

Deducciones – Regla de prorrata – Una entidad establecida en un Estado miembro, para el cálculo de la prorrata de deducción, no podrá tomar en consideración el volumen de negocios de sus sucursales establecidas tanto en otros Estados miembros como en terceros países.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de septiembre de 2013. Asunto C-49/12 (Sunico).

Cooperación judicial en materia civil – Competencia judicial, reconocimiento y ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil – Reglamento (CE) nº 44/2001 – Artículo 1, apartado 1 – Ámbito de aplicación – Concepto de “materia civil y mercantil” – Acción ejercitada por una autoridad pública – Indemnización de daños y perjuicios por la participación de un tercero que no es sujeto pasivo del IVA en un fraude fiscal.

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de septiembre de 2013. Asunto C-283/12 (Serebryannay).

Prestaciones recíprocas – Operaciones a título oneroso – Atribución por una persona física a una sociedad del derecho de utilizar y de arrendar a terceros bienes inmuebles a cambio de los servicios de mejora y amueblamiento de esos inmuebles prestados por dicha sociedad.

10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 26 de septiembre de 2013. Asunto C-189/11 contra España y asuntos C-193/11, 236/11, 269/11, 293/11, 296/11, 309/11, 450/11 contra Polonia, Italia, la República Checa, Grecia, Francia, Finlandia y Portugal.

Régimen especial de las agencias de viajes – Discordancias entre las versiones lingüísticas – Normativa nacional que prevé la aplicación de ese régimen especial a personas distintas de los viajeros – Conceptos de «viajero» y de «cliente» – Exclusión de dicho régimen especial de determinadas ventas al público – Mención en la factura de un importe de IVA deducible no relacionado con el impuesto devengado o soportado – Determinación global de la base imponible para un período determinado – Incompatibilidad.

11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de junio de 2013. Nº de recurso 412/2009.

Deducciones – Cálculo de la regla de prorrata – Cómputo de los intereses de valores con rendimiento explícito en operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra – Cómputo de las operaciones realizadas desde sucursales situadas fuera del TIVA-ES cuando los costes originados por dichas operaciones se soportan en parte en establecimientos situados en el interior de dicho territorio.

12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de junio de 2013. Nº de recurso 2050/2011.

Hecho imponible – No sujeción – Transmisión de un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

13. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 15 de junio de 2013. Nº de recurso 5550/2008.

Hecho imponible – Autoconsumo externo de bienes – Entregas gratuitas de mobiliario de terraza y otros elementos por parte de una empresa cervecera a sus clientes (establecimientos de hostelería) – No se consideran entregas de objetos publicitarios.

14. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 17 de junio de 2013. Nº de recurso 4948/2011.

Exenciones – Arrendamiento de viviendas a sociedades mercantiles – Renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias bajo régimen de deducción de prorrata general.

15. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 19 de junio de 2013. Nº de recurso 4665/2010.

Hecho imponible – No sujeción – Transmisión de un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

16. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 1 de julio de 2013. Nº de recurso 99/2012.

Deducciones – Cuotas de IVA soportadas en obras de mejora realizadas en un bien inmueble objeto de permuta por otro bien inmueble que se afectará a la actividad empresarial.

17. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 23 de julio de 2013. Nº de recurso 112/2012.

Operaciones asimiladas a las importaciones – Ausencia de perjuicio para la Hacienda Pública en supuestos de no autorepercusión por inversión del sujeto pasivo – Improcedencia de intereses de demora.

18. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 12 de septiembre de 2013. Nº de recurso 107/2012.

Modificación de la base imponible — Deudor declarado en concurso de acreedores – Procedimiento de concurso abreviado — Plazo máximo fijado para llevar a cabo la modificación.

19. Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 5 Junio de 2013. Nº de recurso 738/2011.

Hecho imponible - Empresa mercantil no pública – Servicios de depuración de aguas residuales prestados a un ente público – Sujeción al IVA.

20. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 10 de junio de 2013. Nº de recurso 529/2008.

Deducciones – Adquisición de un inmueble por una Comunidad de bienes - Intención de destinar dicho inmueble al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

21. Tribunal Superior de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 2 de julio de 2013. Nº de recurso 1616/2010.

Deducciones – Denegación del derecho a la deducción por falta de aportación de los justificantes de pago – Falta de motivación de la liquidación.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4690/2011, de 20 de junio de 2013.

Hecho imponible - Condición de empresario o profesional por quien no tenía dicha condición antes - Entregas de terrenos en curso de urbanización - Acreditación del inicio de las obras de urbanización.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1952/2011, de 20 de junio de 2013.

Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el TIVA-ES - Derecho a la devolución de cuotas soportadas en el TIVA-ES cuando la operación realizada no tributa efectivamente en ninguno de los Estados implicados.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1906-13, de 10 de junio de 2013.

Reglas de localización – Servicios de traducción – Exención.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1908-13, de 10 de junio de 2013.

Devengo – Operaciones de tracto sucesivo – Pago anticipado – Pagaré – Línea de crédito.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1977-13, de 12 de junio de 2013.

Reglas de localización – Entidad establecida en el TIVA-ES y con establecimiento permanente en las Islas Canarias – Destinatario del servicio.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1983-13, de 12 de junio de 2013.

Tipo impositivo – Periódico editado en formato electrónico a través de una página web – Servicios prestados por vía electrónica.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1984-13, de 12 de junio de 2013.

Régimen especial del grupo de entidades (REGE) – Transmisión de bienes de inversión – Base imponible.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1987-13, de 12 de junio de 2013.

Sujeto pasivo – Intervención de un establecimiento permanente – Facturación – NIF utilizable – Régimen de devoluciones.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1993-13, de 13 de junio de 2013.

Exenciones – Transmisión de edificaciones con deficiencias en la construcción pero con certificado final de obras – Promoción con obras de urbanización pendientes de concluir.

10. Dirección General de Tributos. Contestaciones nos V2089-13, V2090-13 y V2125-13, de 24 y 26 de junio de 2013.

Reglas de localización – Servicios prestados por vía electrónica – Plataformas de descarga de programas informáticos, videojuegos y libros electrónicos.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2139-13, de 28 de junio de 2013.

Exenciones – Servicios relacionados con la importación de bienes incluidos en la base imponible del IVA a la importación.

12. Dirección General de Tributos. Contestaciones nos V2140-13 y V2141-13, de 28 de junio de 2013.

Reglas de localización - Diseño y montaje de stands en ferias, a celebrar tanto en España como en la UE, para empresarios españoles o comunitarios – Subcontratación del montaje.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2142-13, de 28 de junio de 2013.

Entregas de bienes — Ejecuciones de obra mobiliarias — Aportación de materiales por el destinatario establecido en la UE — Entregas de los productos fabricados bien en TIVA-ES o con destino a la UE o a terceros países.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2161-13, de 2 de julio de 2013.

Hecho imponible – Devengo – Deducciones – Subastas por Internet – Concesión de derechos de puja – Entregas de bienes adjudicados.

15. Dirección General de Tributos. Contestaciones nos V2164-13 y V2165-13, de 2 de julio de 2013.

Tipo impositivo – Servicios de teleasistencia – Concurso adjudicado mediante procedimiento negociado.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2391-13, de 17 de julio de 2013.

Hecho imponible – Sujeción al IVA – Ventas de tarjetas que permiten realizar reservas en diversos establecimientos hoteleros.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2436-13, de 19 de julio de 2013.

Devengo – Certificaciones de obra tramitadas y pagadas por los clientes mediante sistema “confirming” sin recurso.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2474-13, de 24 de julio de 2013.

Hecho Imponible - No sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2476-13, de 24 de julio de 2013.

Reglas de localización – Regla del uso efectivo en TIVA-ES – Servicios prestados a una entidad suiza.

20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2503-13, de 25 de julio de 2013.

Reglas de localización – Servicios de arrendamiento, montaje y desmontaje de andamios a favor de una entidad portuguesa no establecida – Obligaciones formales – Declaración recapitulativa.

21. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2622-13, de 7 de agosto de 2013.

Hecho imponible – Autoconsumo de bienes – Cambio de afectación de inmuebles – Deducciones.

22. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2623-13, de 7 de agosto de 2013.

Transferencias de bienes - Operación asimilada a entregas intracomunitarias – Régimen de ventas a distancia – Reglas de localización de servicios logísticos.

IV. World VAT News

Agosto

- 1. Bahamas: The government has announced that a VAT will be introduced from 1 July 2014 at the rate of 15%.**
- 2. Canada: There was a retail sales tax increase in Manitoba from 1 July 2013.**
- 3. Colombia: A draft decree would remove the requirement to register contracts for the export of services.**
- 4. China: Two implementation rules have been issued in the framework of the VAT reform pilot program. [More](#)**
- 5. India: A court has ruled on the service tax treatment of trade secrets and confidential information and clarification has been issued regarding an amnesty scheme.**
- 6. Korea: There have been a number of amendments to the VAT law.**
- 7. Malaysia: Deloitte Malaysia is hosting a number of GST workshops.**
- 8. Bulgaria: The government plans to introduce a reverse charge mechanism on domestic supplies of unprocessed cereals. The CJEU has ruled on VAT on expenses relating to subcontract staff.**
- 9. Germany: The Advocate-General of the CJEU has delivered an opinion on the VAT treatment of holiday discounts.**
- 10. Italy: There have been a number of indirect tax developments.**
- 11. Malta: Official guidance has been issued on the short-term hiring of yachts.**
- 12. Netherlands: The VAT return letter is to be abolished in 2014. The CJEU has recently ruled on the VAT treatment of asset management contracts.**
- 13. Poland: There are announcements affecting the tax point rules.**

- 14. Portugal:** There have been changes to the registration of Portuguese VAT numbers in the VIES system.
- 15. Russia:** VAT rules relating to the Sochi Olympic and Paralympic Games have been enacted. There are new measures aimed at counteracting illegal financial transactions.
- 16. Serbia:** A recent amendment to the VAT Law has reintroduced VAT refunds for nonresident taxpayers not VAT-registered in Serbia.
- 17. United Kingdom:** Official guidance has been released regarding VAT avoidance using offshore entities.

Septiembre

- 1. Colombia:** Two decrees have recently been enacted amending VAT and Consumption Tax.
- 2. Mexico:** The President has announced tax reform proposals for 2014.
- 3. Uruguay:** A new tax has been proposed on alcoholic beverages.
- 4. China:** There have been changes to the zero-rating rules.
- 5. India:** The treatment of marketing and construction services has been clarified.
- 6. EMEA Denmark:** A bill introducing a domestic reverse charge has been released for consultation
- 7. France:** The judgment in a recent case allowed VAT to be deducted on acquisition costs incurred by a French holding company.
- 8. Germany:** There is more information regarding the new rules for the evidence required for intra-community supplies.
- 9. Italy:** There has been a VAT rate increase, and a number of other indirect tax developments.
- 10. Netherlands:** Self-supply provisions for newly constructed property may be abolished.
- 11. Poland:** There are changes to the law on joint liability and the tax base for the calculation of commissionaire structures.
- 12. Portugal:** New annexes have been added to the VAT return and the structure of the SAF-T (PT) files has been modified.
- 13. Russia:** The list of VAT exemptions has been amended and the VAT recovery procedure for the Sochi Olympic and Paralympic Games has been enacted.
- 14. Switzerland:** Businesses that do not reach the annual compulsory VAT turnover threshold may apply for voluntary Swiss VAT registration from 1 January 2013.
- 15. United Kingdom:** Remote gambling is to be taxed on a “place of consumption” basis from 1 December 2014.

I. Normativa.

1. **Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (Artículo 23: introducción del régimen especial del criterio de caja).**

Con fecha 28 de septiembre de 2013, el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, el artículo 23 de dicha Ley introduce en la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto (LIVA), un nuevo régimen especial, de carácter voluntario: el régimen especial del criterio de caja, cuya regulación se contiene en los artículos 163 decies a 163 sexiesdecies del nuevo Capítulo X del Título IX de la LIVA.

Con efectos desde 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no hayan superado los 2.000.000 de euros podrán optar, si así lo desean, por la aplicación del nuevo régimen especial del criterio de caja. Régimen especial que se configura como renunciabile, teniendo dicha renuncia una duración mínima de tres años.

Este régimen especial se aplicará, con carácter general, a todas las operaciones - tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios- que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto (TIVA-ES). No obstante lo anterior, quedan expresamente excluidas de este régimen las operaciones que a continuación se detallan:

- Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- Las siguientes entregas de bienes exentas: i) exportaciones y operaciones asimiladas a las exportaciones de bienes, ii) entregas de bienes relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, iii) entregas de bienes relacionadas con los regímenes aduaneros y fiscales, y iv) las entregas intracomunitarias de bienes.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las operaciones a las que resulte de aplicación la comúnmente conocida como regla de inversión del sujeto pasivo.
- Las importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones.
- Los autoconsumos de bienes (tanto internos como externos) y las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

El nuevo régimen especial del criterio de caja fija el devengo del IVA, respecto de las operaciones a las que es de aplicación, en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente

percibidos, con la fecha límite, en todo caso, del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado dichas operaciones, en el caso de que el cobro no se hubiese producido a esa fecha.

En todo caso, este régimen especial prevé que la repercusión del IVA en las operaciones a las que sea de aplicación se deberá efectuar en el momento de la expedición y entrega de la factura correspondiente, si bien dicha repercusión se entenderá realizada cuando se produzca el devengo del impuesto, conforme a lo indicado anteriormente.

Por otro lado, la aplicación de este régimen especial también supondrá el retraso, con carácter general, en el derecho a la deducción del IVA soportado, tanto para el propio empresario o profesional acogido al régimen especial como para sus clientes (empresarios o profesionales no acogidos al régimen especial, que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo), ya que, para ambos, el nacimiento del derecho a la deducción surgirá en el momento del pago total o parcial del precio de la operación, por los importes efectivamente satisfechos, con la fecha límite, en todo caso, del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya efectuado la operación, siempre que, en este último caso, el pago no se hubiera realizado a esa fecha.

Cuando un empresario o profesional, que no se encuentre acogido al régimen especial del criterio de caja, efectúe una modificación a la baja de la base imponible del IVA, de acuerdo con lo establecido en el artículo 80. Cuatro de la LIVA (créditos correspondientes a las cuotas del impuesto repercutidas que tengan la consideración de total o parcialmente incobrables), ello determinará el nacimiento del derecho a la deducción de la cuota del IVA soportada por el empresario o profesional destinatario de la operación, que esté acogido a dicho régimen especial, respecto de la operación cuya base imponible haya sido modificada y que estuviera pendiente de deducción en el momento en que se efectúe dicha modificación.

De manera similar, se prevé que se produzca el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas del IVA soportadas, respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen especial y que estuvieran pendientes de devengo o de deducción, cuando se produzca la declaración de concurso, bien del empresario o profesional acogido al régimen especial, o bien del destinatario de las operaciones.

Por último, ha de señalarse que los nuevos preceptos establecen diversas remisiones a posteriores desarrollos reglamentarios para la regulación, entre otras cuestiones, de los términos en que deba efectuarse la opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja o de las obligaciones formales que deberán cumplir, tanto los empresarios o profesionales que opten por aplicar este régimen especial, como los empresarios o profesionales destinatarios de las operaciones afectadas por este mismo régimen (a estos efectos, ver en

este Boletín el Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IVA).

2. Proyecto de Ley de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público (Disposición adicional segunda y disposición final segunda).

Con fecha 16 de julio de 2013, el Boletín del Congreso de los Diputados ha publicado el Proyecto de Ley de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, la disposición adicional segunda de dicho Proyecto de Ley contempla una referencia indirecta a dicho tributo al establecer que *“la factura electrónica prevista en esta Ley y su normativa de desarrollo será válida y tendrá plenos efectos tributarios ante cualquier Administración tributaria, en particular, podrá ser utilizada como justificante a efectos de permitir la deducibilidad de la operación de conformidad con la normativa de cada tributo y lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”*

Por otro lado, el Proyecto de Ley apuesta por el impulso de la facturación electrónica también en el sector privado. A tal fin, se modifica la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de medidas de impulso de la sociedad de información, mediante la inclusión de un nuevo artículo 2 bis, para establecer la obligación, a partir del 15 de enero de 2015, a las empresas que presten servicios al público en general de especial transcendencia económica (servicios de comunicaciones electrónicas, servicios financieros, suministro de agua y electricidad, servicios de agencias de viajes, de transporte de viajeros y de actividades de comercio al por menor) de expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones, tanto con otras empresas, como con particulares, que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente. No obstante, en el caso de los servicios de agencias de viajes, transporte y actividades de comercio al por menor, la obligación de expedir factura electrónica se ceñirá a aquellos casos en que la contratación de dichos servicios se haya realizado por medios electrónicos.

3. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IVA así como otras normas tributarias.

Con fecha 11 de julio se ha publicado en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el Reglamento del IVA así como otras normas tributarias.

- 1) Las modificaciones que se introducen en el Reglamento del IVA (RIVA) responden a distintas razones que podemos clasificar de la siguiente forma:

A) Acomodación del RIVA a las diversas reformas producidas en la LIVA por determinadas Leyes (7/2012, 16/2012 y 17/2012) en relación con los siguientes supuestos:

- La supresión de la exigencia legal de solicitud de autorización previa por la Administración Tributaria del requisito para la aplicación de determinadas exenciones.
- La regulación de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, previstos en las letras e) y f) del artículo 84.Uno.2º de la LIVA, que obliga a desarrollar normas relativas a su aplicación, como la regulación de las comunicaciones entre los empresarios y destinatarios intervinientes en las operaciones afectadas por la inversión del sujeto pasivo.
- La regulación de la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, dividiendo el periodo normal de declaración en dos periodos según se trate de hechos imponibles anteriores o posteriores al auto de declaración de concurso que se efectúa en el artículo 71 del RIVA, de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 99.Cinco de la LIVA.

B) Modificaciones para adaptar los artículos relativos a las exenciones ligadas a operaciones aduaneras a los cambios en los procedimientos aplicables a tales operaciones, en especial, al carácter electrónico de las comunicaciones entre administrado y Administración para dar cumplimiento a la normativa aduanera que las regula. A tal efecto:

- En relación con los suministros de bienes o avituallamiento a buques y aviones, la mayoría de tales operaciones son documentadas ante la Aduana por el proveedor y no por el destinatario o titular de la explotación marítima o aérea, por lo que se adaptan los artículos correspondientes a tal circunstancia.
- Por simplificación administrativa y reducción de cargas administrativas al operador económico, se suprime la obligación de declaración ante la Aduana de las operaciones reguladas en los artículos 11 y 12 del RIVA, estableciendo la responsabilidad de la justificación de la exención en el adquirente de los bienes o receptor de los servicios exentos, si bien, por los mismos motivos, se incluye una referencia a un formulario específico, que en su caso podrá utilizarse, diseñado por la AEAT, disponible en su sede electrónica.
- Se adapta la acreditación de la exención de los servicios relacionados con las importaciones a la relación privada entre declarante y/o importador y el prestador del servicio exento.

C) Modificaciones en el ámbito de la modificación de las bases imponibles.

En este punto se proponen las siguientes modificaciones:

- La modificación de la base imponible quedará condicionada a la expedición y remisión de la factura rectificativa, exigiendo al sujeto pasivo la acreditación de la remisión de la misma al destinatario, con libertad de medios, para no obstaculizar la facilidad que existe actualmente de utilización de medios electrónicos.
- Se incorpora la obligación de que las facturas rectificativas emitidas al amparo del artículo 80.Tres de la LIVA sean también remitidas a las administraciones concursales, órganos que en definitiva tienen entre sus funciones el reconocimiento de los créditos en el concurso. Si bien el texto del proyecto de Real Decreto no es, a nuestro juicio, lo suficientemente preciso a estos efectos, cabría entender que tendrá que ser remitida una copia del documento (factura) original enviado al deudor-concurrido.
- Se elimina de los documentos que deben presentarse en la AEAT acompañando a la comunicación de modificación de base imponible, la copia del auto judicial de declaración de concurso.
- • En los supuestos en que el destinatario-concurrido de las operaciones no tiene derecho a la deducción total del IVA, cuando el proveedor rectifica la factura en base al artículo 80.Tres de la LIVA, el referido destinatario se convierte en deudor del IVA por la parte no deducible, de acuerdo con el artículo 80.Cinco.5ª de la LIVA. Puesto que dicho ajuste no deriva de una rectificación de deducciones, se aclara el periodo de liquidación en que debe realizarse dicho ajuste, que será el correspondiente a la declaración-liquidación relativa a hechos imposables anteriores. En dicha declaración-liquidación deben incluirse también los ajustes derivados de aquellos supuestos en que el periodo de liquidación en que debería efectuarse la rectificación estuviera prescrito.
- Se establece que la obligación de comunicación de las modificaciones de bases imponibles, tanto para el acreedor como para el deudor de los correspondientes créditos o débitos tributarios, deba realizarse por medios electrónicos, en un formulario específico diseñado por la AEAT, disponible en su sede electrónica.

D) Desarrollo reglamentario del régimen especial del criterio de caja (ver Ley 14/2013 en este Boletín). A tal efecto:

- Se añade un Capítulo VIII al Título VIII del RIVA, que abarca de los artículos 61 septies al 61 undecies.

- Se regula la opción y la renuncia al régimen, ésta última con efectos para un período mínimo de tres años.
- Se prevé la exclusión del régimen especial del criterio de caja cuando el volumen de operaciones durante el año natural que realice el sujeto pasivo supere los 2.000.000 de euros, así como cuando el total de cobros en efectivo que realice respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere los 100.000 euros. Dicha exclusión tendrá efecto en el año inmediato posterior a aquél en que se superan dichos límites.
- En cuanto a las obligaciones formales, se amplía la información a suministrar en los libros registro generales, para incorporar las referencias a las fechas de cobro o pago y del medio utilizado, para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja, así como a los no acogidos pero que resulten ser destinatarios de operaciones afectadas por el mismo.

E) Modificaciones varias.

Entre ellas se realizan las siguientes:

- Modificación del plazo de presentación de las autoliquidaciones del IVA, eliminando la excepción existente para la liquidación del mes de julio, que se ingresará por los obligados tributarios el día 20 de agosto en lugar del 20 de septiembre.
- Flexibilización del ámbito objetivo de aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a la adquisición de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o con discapacidad en sillas de ruedas, por personas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia.
- Simplificación del procedimiento para el ejercicio de la opción por la aplicación de la regla de prorata especial, permitiendo su ejercicio en la última declaración-liquidación del IVA correspondiente a cada año natural, con la excepción de los supuestos de inicio de la actividad o de sector diferenciado, en que la opción para su aplicación se mantiene en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca dicho inicio; el ejercicio de dicha opción vincula al sujeto pasivo durante tres años naturales, considerando como primer año natural el correspondiente al que se refiere la opción ejercitada.
- Adaptación de las referencias del RIVA a las modificaciones habidas en materia de facturación, tras la entrada en vigor, el 1 de enero de 2013, del nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

2) Además, este Proyecto de Real Decreto realiza modificaciones en otras normas tributarias, con cierta correlación con el IVA, entre las que podemos significar las siguientes:

1. Modificaciones en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos:

- **Modificaciones en la obligación de **declaración de operaciones con terceras personas**:**
 - Se incluyen como obligados a presentar la declaración las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal así como determinadas entidades o establecimientos de carácter social, con determinadas excepciones. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del IVA deberán suministrar también información de las operaciones por las que reciban factura y que estén anotadas en el Libro Registro de facturas recibidas. Asimismo, se introducen una serie de modificaciones como consecuencia de la creación del nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA (respecto a las operaciones a las que resulte de aplicación este régimen, se exige que se declaren los importes efectivamente cobrados o pagados así como los importes que se devenguen a 31 de diciembre. Las operaciones acogidas a este régimen especial deberán constar separadamente en la declaración de operaciones con terceras personas y, se consignarán en la declaración del año natural en que se hagan efectivos dichos importes).
 - La información se suministrará exclusivamente atendiendo a su cómputo anual, en los supuestos de la información a presentar por los sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja, por las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal y, en cuanto a las operaciones afectadas por el régimen especial de criterio de caja, por los destinatarios de las mismas.
 - En las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de devolución previsto en el artículo 119 de la LIVA, en los casos de ausencia de NIF se deberá consignar, en su caso, el número de identificación fiscal atribuido al empresario o profesional con el que se efectúe la operación por el Estado Miembro de establecimiento.
 - Se establece la obligación de identificar separadamente las operaciones en las que se produzca la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el IVA y las que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.

- Modificaciones en la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro: se reduce el ámbito subjetivo de la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro. De forma que, a partir de 1 de enero de 2014, solo se exige dicha obligación respecto de aquellos sujetos pasivos del IVA o del IGIC que estén incluidos en el registro de devolución mensual.
2. Modificaciones en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación: se incluyen las referencias correspondientes derivadas del nuevo régimen especial del criterio de caja y se exceptiona la no obligación de emitir factura, en los casos de prestaciones de servicios definidas en los artículos 20.uno.16º y 18º de la LIVA, en los casos de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla, que estén exentas del IVA, por empresarios distintos de entidades aseguradoras y de crédito, a través de las sedes de sus actividades económicas o establecimientos permanentes situados en el citado territorio.
4. **Directiva 2013/42/UE, del Consejo de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.**

Esta Directiva introduce, a partir del 15-8-2013, un nuevo artículo 199 ter en la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE) que permitirá a los Estados Miembros la implantación de medidas temporales de inversión del sujeto pasivo, como mecanismo de reacción rápida (en adelante, MRR) para combatir modalidades de fraude repentino y masivo en el ámbito del IVA.

Desde dicha fecha, y hasta el 31 de diciembre de 2018, y como medida especial de instauración de un MRR para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables, cualquier Estado Miembro podrá, en casos de urgencia imperiosa, designar al destinatario de determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios como deudor del IVA que grave dichas entregas o prestaciones.

El procedimiento que se establece a tal efecto es el siguiente: el Estado miembro correspondiente debe notificarlo a la Comisión, empleando el formulario normalizado que al efecto se establezca, y, simultáneamente, a los demás Estados miembros, que podrán expresar sus opiniones para que la Comisión pueda tenerlas en cuenta. El Estado miembro que desee adoptar la medida especial deberá facilitar asimismo a la Comisión información relativa al sector afectado, tipo y características del fraude observado, la existencia de motivos imperiosos de urgencia, el carácter repentino y masivo del fraude y sus consecuencias en cuanto a la generación de pérdidas económicas significativas e irreparables. Por su parte, la Comisión podrá solicitar información adicional cuando lo considere oportuno.

La Comisión dispone de un plazo de seis meses, desde que reciba la solicitud, para pronunciarse sobre la aplicación de la medida especial solicitada, pudiendo emitir un dictamen negativo o bien, si no se opone a la misma, confirmarla por escrito al Estado miembro interesado y al Comité del IVA. En este caso, el Estado miembro solicitante podrá adoptar la medida especial a partir de la fecha de recepción de esa confirmación y podrá mantenerla por un período no superior a nueve meses.

Con posterioridad a dicho período, cualquier aplicación de la inversión del sujeto pasivo que, en su caso, se confirme por el procedimiento anterior, debe ser decidida por el Consejo mediante una decisión de ejecución conforme al sistema previsto en el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE.

5. Directiva 2013/43/UE, del Consejo de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude.

Esta Directiva, desde el 15-8-2013, modifica el artículo 199 bis de la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE) para ampliar las categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios a los que, durante un período de tiempo limitado (hasta el 31-12-2018), los Estados miembros pueden establecer el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

De acuerdo con dicha modificación, además de los supuestos ya regulados respecto de los que puede resultar aplicable el mecanismo temporal de inversión del sujeto pasivo (transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y transferencia de otras unidades que puedan utilizar los operadores en cumplimiento de la Directiva 2003/87/CE), los Estados miembros pueden establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de los siguientes bienes y servicios:

- entregas de teléfonos móviles, consistentes en dispositivos concebidos o adaptados para ser utilizados en conexión con una red autorizada, y que funcionen en determinadas frecuencias, tengan o no otro uso;
- entregas de dispositivos de circuitos integrados, tales como microprocesadores y unidades centrales en proceso, en un estadio anterior a su integración en productos de consumo final;
- entregas de gas y electricidad a un sujeto pasivo revendedor;
- entregas de certificados de gas y electricidad;
- prestación de servicios de telecomunicaciones;

- entregas de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales;
- cereales y cultivos industriales, como las semillas oleaginosas y la remolacha azucarera, que no se utilizan habitualmente en estado inalterado para el consumo final;
- metales en bruto y metales semiacabados, incluidos los metales preciosos, en supuestos distintos a los recogidos en el artículo 199.1.d) de la Directiva 2006/112/CE (material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios), así como cuando no les resulte aplicable el régimen especial de bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, o el régimen especial del oro de inversión.

Los Estados miembros podrán establecer las condiciones de aplicación de estas medidas temporales. Si van dirigidas a los nuevos supuestos de entregas de bienes y prestaciones de servicios citados, su aplicación se condiciona a que se impongan obligaciones de información adecuadas y efectivas a los sujetos pasivos que realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios a las que sea aplicable el citado mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Asimismo, los Estados miembros deben comunicar la aplicación del mecanismo temporal de inversión del sujeto pasivo al Comité del IVA, debiendo facilitar, además de la información que se requería anteriormente, la siguiente:

- una descripción de los tipos y características del fraude correspondiente;
- las medidas adoptadas para informar a los sujetos pasivos pertinentes de la decisión de aplicar el mecanismo.

6. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte.

Esta propuesta de Directiva contempla, a partir del 1-1-2014, una modificación de la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE) para que esta no sea aplicable a todas las regiones ultraperiféricas francesas, entre las que se encontrará, desde dicha fecha, Mayotte.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 4 de julio de 2013. Asunto C-572/11 (MBR).

Deducciones – Denegación – Impuesto mencionado en una factura – Realización efectiva de una operación sujeta – Ausencia – Prueba – Principios de neutralidad fiscal y de protección de la confianza legítima.

Se pregunta al Tribunal si el derecho a la deducción del IVA y los principios de neutralidad fiscal y de protección de la confianza legítima pueden interpretarse en el sentido de que se puede denegar al destinatario de una factura el derecho a la deducción de las cuotas de IVA consignadas en la misma cuando las operaciones no se han realizado efectivamente, y ello, pese a que no existe perjuicio económico para el Tesoro Público en la medida en que el emisor de la factura sí ha ingresado las cuotas del Impuesto.

El Tribunal recuerda que el derecho a la deducción nace en el momento en que las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan. En este sentido, y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal al respecto, concluye que el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a la deducción del Impuesto solo por el hecho de que el IVA esté consignado en la factura y que el emisor de la misma haya ingresado el IVA sino que, para poder ejercer dicho derecho, es necesario que las operaciones se hayan realizado efectivamente.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de julio de 2013. Asunto C-273/12 (Harry Winston SARL).

Régimen de depósito aduanero – Robo de mercancías incluidas en dicho régimen – Nacimiento de una deuda aduanera – Devengo y exigibilidad del IVA.

Se plantea al Tribunal si la entidad Harry Winston SARL está obligada al pago de los derechos de aduana y del IVA correspondientes a mercancías que fueron robadas cuando se encontraban en régimen de depósito aduanero.

En cuanto a los derechos de aduana, el Tribunal considera que se originó la deuda aduanera de importación de la mercancía robada conforme a lo establecido en el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, esto es, en el momento del robo de dichas mercancías como consecuencia de la “sustracción a la vigilancia aduanera”, entendiéndose como tal cualquier acto u omisión que tenga por resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sea solo momentáneamente, acceder a una mercancía que se encuentra bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles pertinentes.

En cuanto al devengo y a la exigibilidad del IVA, el Tribunal recuerda que el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características comparables, en la medida en que ambos se originan por

la importación en la Unión Europea y por la subsiguiente introducción de las mercancías en el circuito económico comunitario, así como por la posibilidad que otorga la Directiva a los Estados miembros de poder vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana.

Así, el Tribunal considera que, dado que, de conformidad con el artículo 203 del Código aduanero, la deuda aduanera se origina en el momento de la sustracción a la vigilancia aduanera de las mercancías en régimen de depósito aduanero (esto es, en el momento del robo), el devengo del IVA y su exigibilidad se producen también en ese mismo momento.

Cabe señalar que el Tribunal considera que no puede ser de aplicación su jurisprudencia en el asunto C-435/03, *British American Tobacco*, puesto que este caso se refería a una entrega de bienes (a la que no se consideró como tal) y su normativa difiere de la de las importaciones, como es el presente asunto.

3. Deducciones – Denegación del derecho a la deducción — Realización efectiva de una operación gravada.

Deducciones – Denegación del derecho a la deducción — Realización efectiva de una operación gravada.

La empresa búlgara *Evita-K*, dedicada al comercio de animales, adquirió unos terneros a la compañía *Ekspertis-7* que pensaba destinar a la exportación. En tal adquisición soportó el IVA correspondiente cuya deducción le fue sin embargo denegada por las autoridades fiscales búlgaras por considerar que no se había probado la realización efectiva de las entregas de los animales por parte de la compañía *Ekspertis-7* ya que, tras solicitar a esta última documentación relativa al cumplimiento de las formalidades veterinarias tales como los títulos de propiedad de los animales o las marcas auriculares de los mismos, se apreció una serie de deficiencias que impedían probar la realidad de la operación.

La compañía recurrió tal decisión alegando que había facilitado datos suficientes para probar la realidad de las adquisiciones efectuadas a *Ekspertis-7*, con independencia de las irregularidades que esta hubiera cometido, y que la cuestión del derecho a deducir nada tenía que ver con la propiedad y el origen de los bienes adquiridos ya que era un adquirente de buena fe con arreglo al Derecho búlgaro.

Llevado el asunto ante el Tribunal, este contesta en esencia que, como ya ha señalado en asuntos similares, la prueba de la realización de una entrega de bienes, a la que se supedita la existencia de un derecho de deducción, no depende del modo de adquisición del derecho de propiedad sobre los mismos. En consecuencia, si el órgano jurisdiccional considera que, conforme a normas nacionales y haciendo una apreciación global de las circunstancias del hecho, se han producido las entregas se habrá de proceder al ejercicio del derecho a la deducción, salvo que se demuestre, mediante datos objetivos, que ese derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva.

A este respecto, el Tribunal recuerda su jurisprudencia que establece que la administración tributaria no puede, de manera general, obligar a un sujeto pasivo que quiere ejercitar su derecho a la deducción a verificar que el emisor de la factura correspondiente tiene la condición de sujeto pasivo, que dispone de los bienes en cuestión o si está en condiciones de suministrarlos.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de julio de 2013. Asunto C-124/12 (AES-3C Maritza East 1 EOOD).

Deducciones – Gastos relativos a la adquisición de bienes y servicios destinados a trabajadores cedidos al sujeto pasivo por otra sociedad.

Se plantea al Tribunal si la entidad AES tiene el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de diversos bienes y servicios destinados a trabajadores que le han sido cedidos por otra sociedad (AES Services), quien se encarga de seleccionar y contratar al personal necesario para la actividad económica de AES (la explotación de una central eléctrica). Con arreglo al contrato de cesión de trabajadores celebrado entre AES y AES Services, la primera paga a la segunda una remuneración por el servicio de cesión de personal que incluye los salarios y las cotizaciones a la seguridad social de los trabajadores. Sin embargo, no están incluidos la vestimenta de trabajo, el equipamiento de protección de los trabajadores, así como el servicio de transporte de ida y vuelta entre la central eléctrica y sus domicilios y los gastos de viajes de trabajo, que son facilitados directamente por AES.

Bajo este escenario, las autoridades búlgaras denegaron a AES el derecho a deducir el IVA incurrido en los gastos anteriormente mencionados puesto que, en su opinión, los mismos estaban destinados a ser entregados/prestados gratuitamente a los empleados de AES Services, no considerando a los mismos como miembros del personal del sujeto pasivo (AES).

Por el contrario, el Tribunal considera, en aras a garantizar los principios de neutralidad del Impuesto y de seguridad jurídica, así como la correcta aplicación de las disposiciones de la Directiva, que AES tiene pleno derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos incurridos destinados a los trabajadores que le son cedidos por AES Services, puesto que dichos gastos mantienen un vínculo directo e inmediato con los gastos generales vinculados a su actividad económica en su conjunto, esto es, a su actividad de explotación de la central eléctrica.

Por otro lado, el Tribunal se opone a que un Estado miembro, en el momento de su adhesión a la Unión, pueda introducir una limitación al derecho a la deducción en aplicación de una disposición legislativa nacional que establezca ciertas exclusiones en cuanto al derecho a la deducción de bienes y servicios destinados a entregas o a prestaciones gratuitas o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, si tales exclusiones no estaban previstas en la normativa nacional en vigor hasta la fecha de dicha adhesión.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de julio de 2013. Asuntos acumulados C-210/11 y C-211-11 (Medicom SPRL y Maison Patrice Alard SPRL).

Deducciones – Derecho a la deducción del IVA soportado relativo a bienes inmuebles de inversión utilizados, en parte, para las necesidades privadas de los administradores del sujeto pasivo – Exenciones – No consideración de alquiler de bienes inmuebles a efectos de la Directiva 2006/112/CE.

En la presente sentencia, el Tribunal ha procedido a acumular los asuntos Medicom y Maison Patrice por considerar que se trata de asuntos similares en cuanto a su resolución.

Tanto el asunto Medicom como el asunto Maison Patrice versan acerca de la construcción y acondicionamiento por las mencionadas compañías de un inmueble en el que iban a ejercer su actividad pero en el que a su vez residían los administradores junto con sus familias sin pagar alquiler por ello. Las compañías procedieron a la deducción íntegra de las cuotas de IVA correspondientes a los gastos de construcción y acondicionamiento del inmueble, lo que fue cuestionado por la administración tributaria belga al considerar que solo se podían deducir un determinado porcentaje de las mencionadas cuotas por utilizar el inmueble para necesidades privadas de los administradores en dicha proporción.

Señala el Tribunal en este asunto que un sujeto pasivo que ha optado por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que posteriormente hace uso de una parte del mismo para sus necesidades privadas o para las de su personal, tiene derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción del mismo. Sin embargo, tiene asimismo la correlativa obligación de ingresar IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización de dicho uso privado.

Considera el Tribunal que la puesta a disposición del inmueble para las necesidades privadas de los administradores de la compañía no puede considerarse como una prestación de servicios a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación se trate como una retribución en especie. A este respecto, el Tribunal descarta la aplicación de su jurisprudencia en el asunto C-40/09, Astra Zeneca, puesto que en el citado asunto existía una relación directa entre la entrega de los vales que percibían los trabajadores y las cantidades del salario en metálico que estos dejaban de percibir, mientras que en el presente asunto no parece demostrado que los administradores sufran ningún tipo de disminución salarial a cambio del uso del inmueble.

Adicionalmente rechaza la opinión del gobierno belga que entendía que la citada operación a título oneroso pudiera calificarse como un alquiler

exento del IVA puesto que, según el Tribunal, para que exista un alquiler a los efectos de la aplicación de la exención es necesario que el propietario del inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un periodo de tiempo acordado, lo que no concurre en el citado asunto por falta de ese requisito de pago, sin que este se pueda compensar por la circunstancia de que de que el uso privativo del bien inmueble se considere una retribución en especie.

En este sentido, el Tribunal apunta que la aplicación de esta exención debe ser realizada de forma restrictiva y que no debe ser aplicada por analogía sobre la base de que el uso privativo como vivienda de un bien inmueble afectado a una empresa es lo que más se parece a un alquiler.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de julio de 2013. Asunto C-26/12 (PPG Holdings).

Deducciones – Fondos de pensiones – Deducción del IVA soportado por los servicios de gestión de un fondo de pensiones para los trabajadores de una empresa.

Se plantea al Tribunal si la entidad PPG Holdings que, en cumplimiento de una obligación legal, ha establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma al objeto de garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores, puede deducirse el IVA pagado por las prestaciones de servicios recibidas para la gestión y el funcionamiento de dicho fondo de pensiones.

Haciendo uso de su profusa jurisprudencia con respecto a la deducción del IVA soportado por los costes incurridos en gastos generales de la actividad sin vínculo directo e inmediato con una operación concreta en la que se repercute IVA, el Tribunal recuerda que efectivamente es posible tal deducción siempre que los costes de los que se trate formen parte de los gastos generales de un sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que repercute IVA.

En el asunto concreto, el Tribunal considera que la adquisición de tales prestaciones de servicios por la que ha soportado el IVA cuya deducibilidad se cuestiona se debe exclusivamente a las actividades por las cuales se repercute IVA y, en consecuencia, que existe un vínculo directo e inmediato.

Bajo estas circunstancias, el Tribunal concluye que PPG podrá deducir el IVA incurrido en la adquisición de esos servicios.

Se le plantea subsidiariamente al Tribunal si, en su caso, se debe aplicar la exención reservada para la gestión de fondos comunes de inversión a los servicios de gestión del citado fondo de pensiones. No considera el Tribunal que deba ya contestar a la segunda cuestión dado que solo debía atenderse en caso de haber dado una respuesta negativa a la primera cuestión, pero en cualquier caso, se remite a su sentencia en el

asunto C-424/11, Wheels (en el que se denegaba tal aplicación al no tratarse de un fondo común de inversión).

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de septiembre de 2013. Asunto C-388/11 (Le Credit Lyonnais).

Deducciones – Regla de prorata – Una entidad establecida en un Estado miembro, para el cálculo de la prorata de deducción, no podrá tomar en consideración el volumen de negocios de sus sucursales establecidas tanto en otros Estados miembros como en terceros países.

La presente sentencia tiene como objeto la determinación del cálculo de la regla de prorata de deducción realizada por la entidad financiera francesa Le Credit Lyonnais (en adelante LCL) que tiene la sede de su actividad en un Estado miembro (Francia), pero que a su vez tiene sucursales tanto en el resto de Estados miembros de la Unión Europea (UE) como en Estados terceros.

Así, la entidad financiera, que estaba obligada a utilizar la regla de la prorata a la hora de determinar su importe de deducciones, incluyó en la misma el volumen de negocios de su sede principal, así como el volumen de negocios de sus sucursales extranjeras, establecidas dentro o fuera de la UE.

La administración tributaria francesa consideró que tal práctica era contraria a su normativa nacional y a la Directiva del IVA por lo que se llevó el asunto al Tribunal para que se pronunciara acerca de la adecuación de la misma a Derecho comunitario.

Y el Tribunal concluye que tal práctica es efectivamente contraria al Derecho comunitario. El Tribunal argumenta, en primer lugar, que en la medida en que el cálculo de la prorata de deducción constituye un elemento del régimen de deducciones, las modalidades en cuya virtud debe de hacerse dicho cálculo pertenecen al ámbito de aplicación de la normativa nacional a la cual una operación debe estar fiscalmente sujeta.

Por otra parte, el Tribunal considera asimismo que el modo de devolución o de deducción de un sujeto pasivo depende únicamente del lugar de establecimiento del mismo. Así, pone como ejemplo que una entidad con sede de actividad en un Estado miembro que dispone de un establecimiento permanente en otro debe considerarse como si estuviera establecida para las actividades que en tal Estado realizara y, en consecuencia, ya no podría reclamar la devolución del IVA soportado en el mismo por los procedimientos designados para entidades no establecidas (v.g. Octava y Decimotercera directivas).

Continúa el Tribunal diciendo que dado que las modalidades del cálculo de la prorata constituyen un elemento fundamental del régimen de deducciones, una interpretación como la pretendida por la compañía LCL pondría en duda el reparto nacional de los diferentes ámbitos de aplicación nacionales en materia de IVA.

Finalmente, y además de las consideraciones arriba señaladas, el Tribunal señala que determinar de tal modo la prorrata de deducción aplicable a la sede de un sujeto pasivo tendría como consecuencia el aumento, para todas las adquisiciones que este ha efectuado en el lugar de su sede, de la parte de IVA que tal sede puede deducir a pesar de que una parte de dichas adquisiciones no guarden relación alguna con las actividades de los establecimientos permanentes extranjeros.

En resumen, por todos los motivos expuestos, el Tribunal deniega la posibilidad de que el volumen de operaciones de establecimientos permanentes sitios en el extranjero, de una entidad establecida en la UE, puedan integrarse en el cómputo de la prorrata de deducción de esta última.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de septiembre de 2013. Asunto C-49/12 (Sunico).

Cooperación judicial en materia civil – Competencia judicial, reconocimiento y ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil – Reglamento (CE) nº 44/2001 – Artículo 1, apartado 1 – Ámbito de aplicación – Concepto de “materia civil y mercantil” – Acción ejercitada por una autoridad pública – Indemnización de daños y perjuicios por la participación de un tercero que no es sujeto pasivo del IVA en un fraude fiscal.

A raíz de un supuesto fraude de tipo «carrusel» que había permitido la evasión de IVA en perjuicio de la Hacienda inglesa, los “Commissioners” entablaron procedimientos judiciales (en materia de responsabilidad civil), tanto en el Reino Unido como en Dinamarca, contra varias empresas no residentes en el Reino Unido, entre ellas, Sunico. Cabe remarcar que el sujeto pasivo del IVA en el Reino Unido implicado en este carrusel del IVA no era parte de estos procedimientos.

Bajo estas circunstancias, se plantea al Tribunal si los “Commissioners” pueden reclamar a entidades que no son sujetos pasivos del IVA en el Reino Unido, como Sunico, en el marco de una acción de indemnización, unos daños y perjuicios correspondientes al importe del IVA no abonado por un sujeto pasivo de este impuesto en el Reino Unido, dado que, según los “Commissioners”, dichos no residentes habían intervenido en una conspiración para defraudar, en el sentido del Derecho inglés y, en su opinión, eran los auténticos beneficiarios de las cantidades obtenidas por este mecanismo de evasión fiscal.

El Tribunal, en la línea con las conclusiones del Abogado General, falla a favor de los “Commissioners” indicando que, con base en el ámbito de aplicación del Reglamento nº 44/2001, circunscrito al concepto de materia civil y mercantil (y que excluye las materias fiscal, aduanera y administrativa), la sentencia dictada por los tribunales del Reino Unido en el marco de una demanda de indemnización podría ser reconocida y ejecutada en Dinamarca, puesto que considera que, por un lado, la relación entre los “Commisionners” y Sunico no es una relación basada

en el Derecho público (Derecho tributario, en este caso) y, por otro, que no se desprende de los documentos obrantes que los “Commissionners” hayan hecho uso de medios de prueba obtenidos gracias a sus prerrogativas de poder público.

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de septiembre de 2013. Asunto C-283/12 (Serebryannay).

Prestaciones recíprocas – Operaciones a título oneroso – Atribución por una persona física a una sociedad del derecho de utilizar y de arrendar a terceros bienes inmuebles a cambio de los servicios de mejora y amueblamiento de esos inmuebles prestados por dicha sociedad.

En el asunto tratado en la presente sentencia la persona física propietaria de la compañía búlgara Serebryannay cede de forma gratuita a la misma el uso durante 5 años de unos apartamentos de su propiedad para que la compañía, que se dedicaba entre otras actividades al alquiler de apartamentos, los explote. A cambio, la compañía se comprometió al acondicionamiento de los mismos, recuperándolos su propietario tras el periodo de cesión con las mejoras realizadas por la compañía.

Las autoridades tributarias búlgaras giraron una liquidación a la compañía por considerar que esta había llevado a cabo una prestación de servicios gratuita en beneficio del propietario de los apartamentos, considerando como base imponible de dicha operación el valor de los gastos efectuados en realizar las mejoras de los mismos.

Se pregunta esencialmente al Tribunal si una operación como la enjuiciada puede estar realizada a título gratuito u oneroso.

A este respecto, dispone en primer lugar el Tribunal que para que una operación pueda ser calificada como onerosa a los efectos de la Directiva del IVA basta con que exista una relación directa entre una operación y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. En segundo lugar, señala que tal contraprestación puede consistir en una prestación de servicios siempre que tenga relación directa con la operación de que se trate (en el caso, una entrega bienes) y el valor de la prestación pueda expresarse en dinero.

Así, el Tribunal concluye que en el asunto principal concurren tales circunstancias de forma que las prestaciones de servicios de acondicionamiento de un apartamento deben considerarse efectuadas a título oneroso cuando el prestador de dichos servicios, por una parte, se obliga a efectuar tales prestaciones a su cargo y, por otra, obtiene el derecho a disponer del apartamento para utilizarlo en su actividad económica, sin estar obligado a pagar renta alguna.

10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 26 de septiembre de 2013. Asunto C-189/11 contra España y asuntos C-193/11, 236/11, 269/11, 293/11, 296/11, 309/11, 450/11 contra Polonia, Italia, la República Checa, Grecia, Francia, Finlandia y Portugal.

Régimen especial de las agencias de viajes – Discordancias entre las versiones lingüísticas – Normativa nacional que prevé la aplicación de ese régimen especial a personas distintas de los viajeros – Conceptos de «viajero» y de «cliente» – Exclusión de dicho régimen especial de determinadas ventas al público – Mención en la factura de un importe de IVA deducible no relacionado con el impuesto devengado o soportado – Determinación global de la base imponible para un período determinado – Incompatibilidad.

La Comisión Europea interpuso un recurso contra España por la inobservancia de sus obligaciones derivadas de lo dispuesto en la Directiva del IVA referentes a determinadas disposiciones de la normativa nacional con respecto al régimen especial de las agencias de viajes.

Asimismo, y con respecto al primer motivo de infracción del asunto contra España, la Comisión Europea asimismo interpuso un recurso contra Polonia, Italia, la República Checa, Grecia, Francia, Finlandia y Portugal.

Así, el primer motivo de infracción aplicable tanto a España como a los citados Estados Miembros, se fundamenta en que la Comisión consideró que el régimen especial de las agencias de viajes solo era aplicable en los casos de venta de viajes a viajeros, incluyendo tanto a los consumidores finales como a empresas que adquirirían los viajes para su uso por sus empleados, y reprochaba a España y el resto de los Estados citados el haber autorizado la aplicación de este régimen en los casos de venta de viajes a todo tipo de clientes, esto es, a consumidores finales, a entidades que los destinen a sus empleados o a otras agencias de viajes para su reventa.

A este respecto, el Tribunal reconoce que existen divergencias bastante importantes entre las versiones lingüísticas de la Directiva del IVA pero recuerda que, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de la Unión, la norma debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra. De esta manera, el Tribunal estima que el criterio consistente en aplicar el régimen especial a todo tipo de clientes es el más apto para la consecución de los objetivos de dicho régimen y que favorece simultáneamente un reparto equilibrado de los ingresos entre los Estados miembros.

Por lo tanto, el Tribunal desestima en su integridad esta pretensión de la Comisión Europea, al considerar que las normas del régimen especial no se limitan a los supuestos de venta de viajes a los viajeros.

Como se ha dicho, el Tribunal desestima los recursos de la Comisión interpuestos por la misma causa contra Polonia, Italia, la República

Checa, Grecia, Francia, Finlandia y Portugal, asuntos C-193/11, C-236/11, C-269/11, C-293/11, C-296/11, C-309/11, C-450/11, respectivamente.

En segundo lugar, la Comisión había demandado a España por considerar contraria a la Directiva del IVA la normativa española que excluía la aplicación del régimen especial a las ventas realizadas en su propio nombre por agencias minoristas de viajes organizados por las agencias mayoristas. El Tribunal consideró fundado este motivo pues tal exclusión del ámbito de aplicación de este régimen especial no está prevista en modo alguno en dicha Directiva.

En tercer lugar, la Comisión alegó que, contrariamente a lo dispuesto en el Derecho de la Unión, la normativa española permitía a la agencia de viajes hacer constar en la factura, bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio» la cantidad de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100, teniendo dichas cuotas la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa, y eventualmente deducibles por el cliente.

El Tribunal comparte la opinión de la Comisión y señala que esa previsión no está prevista en modo alguno en el régimen especial de las agencias de viajes contenido en la Directiva del IVA y la declara por tanto contraria a la misma puesto que, en primer lugar, no es posible una eventual deducción de un importe que no sea el que exactamente se haya ingresado en el fisco y, además, al restringir esta posibilidad a los casos en que los servicios se presten exclusivamente en España, la normativa española instaura una discriminación por razón de la nacionalidad, incompatible con el sistema común del IVA.

Finalmente, el Tribunal acoge asimismo la alegación de la Comisión de que la norma española que establece la posibilidad de determinar globalmente la base imponible del margen de beneficio de las agencias de viajes no tiene base jurídica en la Directiva, y que ésta habría de determinarse refiriéndola a cada prestación.

Es previsible esperar la adaptación de la normativa española a lo dispuesto en esta sentencia por el Tribunal, cuyas implicaciones pueden resultar de especial relevancia para determinados sectores de la industria del turismo en España.

11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de junio de 2013. Nº de recurso 412/2009.

Deducciones – Cálculo de la regla de prorrata – Cómputo de los intereses de valores con rendimiento explícito en operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra – Cómputo de las operaciones realizadas desde sucursales situadas fuera del TIVA-ES cuando los costes originados por dichas operaciones se soportan en parte en establecimientos situados en el interior de dicho territorio.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre dos cuestiones que inciden directamente en el cálculo de la regla de prorrata.

La primera de ellas tiene por objeto determinar la forma en que deben computarse en el denominador de la fracción de la regla de prorrata los intereses percibidos con ocasión de la realización de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

La entidad financiera recurrente argumenta en su demanda que, conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 104.Dos.2º de la Ley del IVA, cabe considerar que no forman parte de la contraprestación, a los efectos de su inclusión en el denominador de la fracción de la regla de prorrata, más que la porción de los intereses percibidos que se correspondan con el periodo de tenencia de los títulos. Es decir, que únicamente cabe considerar como contraprestación la parte de retribución de la operación de la que la entidad financiera recurrente pudo disponer del título, por lo que, en las cesiones temporales de activos financieros con pacto de recompra, debe deducirse del total de los intereses imputables a esos activos los costes por las cesiones temporales por corresponder a periodos en los que la entidad financiera no fue jurídicamente titular de estos activos.

Pues bien, el Tribunal Supremo no admite en esta sentencia la interpretación mantenida por la entidad financiera recurrente, fallando en su contra, al considerar el Alto Tribunal que los intereses cobrados tras la recompra del activo por parte de la entidad financiera deben computarse en su integridad en el denominador de la fracción de la regla de prorrata, tanto si se corresponden con intereses exigibles durante el periodo de tiempo en que la entidad financiera fue jurídicamente titular de los activos financieros, como si se corresponden con periodos temporales en los que no estuvieron bajo titularidad de dicha entidad.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo reitera el criterio interpretativo que ya había mantenido respecto de esta cuestión en anteriores pronunciamientos (sentencia de 2 de diciembre de 2009, nº de recurso 960/2004, y de 7 de abril de 2011, nº de recurso 6118/2005).

La segunda cuestión sobre la que se pronuncia el Alto Tribunal radica en dilucidar si para el cálculo de la fracción de la regla de prorrata deben o no computarse las operaciones realizadas por sucursales situadas fuera del territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES) cuando los costes originados por dichas operaciones se soportan, en parte, por establecimientos permanentes situados en el interior de dicho territorio.

Recordemos, en este sentido, que el ordinal 1º del apartado Tres del artículo 104 de la Ley del IVA establece que no se computarán en ninguno de los términos de la fracción de la regla de prorrata “las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio”.

Respecto de esta segunda cuestión, el Tribunal Supremo reitera el criterio interpretativo que ya había mantenido en pronunciamientos previos (entre otras, las sentencias de 8 y 28 de marzo de 2012, nos de recursos 540/2008 y 1289/2008, respectivamente), y consistente en que sólo cuando la totalidad de los costes estén soportados por las oficinas situadas en el TIVA-ES, se podrán incluir en la fracción de la prorrata las cantidades resultantes de las operaciones realizadas desde sucursales situadas fuera del TIVA-ES. De esta forma, el Alto Tribunal casa la sentencia de instancia que había declarado que la entidad financiera podía computar, para el cálculo de la prorrata, los gastos financieros en proporción a su distribución entre establecimientos situados dentro y fuera del TIVA-ES.

Hemos de señalar, en este sentido, que en este mismo Boletín se analiza la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 12 de septiembre de 2013, asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais, en la que el TJUE se pronuncia sobre si, para el cálculo de la regla de prorrata, la sede de una sociedad establecida en un Estado miembro debe tener en cuenta los ingresos obtenidos por sus sucursales establecidas, bien en otros Estados miembros, o bien en países o territorios terceros. El TJUE concluye que una sociedad, cuya sede esté ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de operaciones realizado por sus sucursales establecidas, tanto en otros Estados miembros, como en países o territorios terceros.

12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de junio de 2013. Nº de recurso 2050/2011.

Hecho imponible – No sujeción – Transmisión de un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la aplicación del supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA relativo a las transmisiones de todo o parte del patrimonio empresarial.

Los hechos sobre los que, en concreto, versa la sentencia son los siguientes: con fecha 3 de diciembre de 2002 la sociedad X otorgó escritura de venta a favor de Y. El objeto de la compraventa fue una finca urbana descrita como una parcela para edificación, incluyendo los derechos de edificación y todos los demás complementarios y accesorios o inherentes a la misma.

En la descripción de la finca se indicaba que, registralmente, aparecía inscrita una edificación consistente en un hotel que se declaró en construcción, si bien dicha edificación no existía en el momento de la transmisión de la finca, según manifestaba la parte vendedora.

En la escritura se declaraba la sujeción de la operación al IVA, habiendo sido repercutido por la parte vendedora la cuota del IVA correspondiente.

Sin embargo, en el Acta de Inspección incoada por la Administración de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares por el concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas), suscrita en disconformidad, se consideró que la operación estaba sujeta a dicho Impuesto, por tratarse de una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y, por lo tanto, no sujeta a IVA, según lo previsto en el artículo 7.1º.a) de la Ley del IVA.

Como consecuencia de ello se dictó, en primer lugar, acuerdo de liquidación por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y, posteriormente, se abrió expediente sancionador.

La entidad Y interpuso reclamación económico-administrativa contra los acuerdos antes reseñados ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual dictó resolución estimatoria, entendiendo que la operación objeto de controversia entrañaba una entrega de una parte de su patrimonio por parte de un empresario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno.b) de la Ley del IVA, por lo que aquella quedaba sujeta al IVA y no al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas). Por tanto, la resolución del TEAC supuso la anulación de la liquidación efectuada por los órganos de Inspección.

La Administración de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, quién estimó aquel y confirmó la liquidación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas, así como la sanción.

Contra dicha sentencia, Y interpuso recurso de casación, articulando el mismo con la formulación de cuatro motivos, entre los que destaca la infracción del artículo 7.1º de la Ley del IVA, así como la infracción del artículo 77.1 y 4.d), de la Ley General Tributaria de 1963, en cuanto la sentencia confirmó el acuerdo sancionador, pese a la inexistencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

Se aduce por parte de la empresa recurrente que, de acuerdo con los preceptos y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del propio Tribunal Supremo, nunca concurría el supuesto de no sujeción cuando *“(...) no se transmitió organización empresarial alguna, sino solo un solar con licencia para edificar, pero sin facilitar al adquirente medio alguno, ni material ni personal, para llevar a cabo la actividad de promoción”*.

A la hora de fundamentar su decisión sobre el caso, el Tribunal Supremo hace referencia al artículo 7.1º de la Ley del IVA y a la interpretación del

mismo a la luz de la jurisprudencia del TJUE (principalmente la sentencia de 27 de noviembre de 2003, caso Zita Modes Sárll).

A continuación el Alto Tribunal resuelve los principales motivos del caso, estableciendo que, de la apreciación probatoria del mismo se desprendería primeramente que el solar había sido adquirido por la entidad transmitente y que sobre él comenzó a construir un edificio destinado a hotel, si bien que en la escritura y en la certificación registral se indicaba que la referida edificación no existía.

Se añade que tras ello obtuvo licencia de obras para construcción de 273 apartamentos, llegando a la conclusión de que X tenía un patrimonio empresarial constituido no solo por el solar, sino por las obras en curso y las licencias y autorizaciones correspondientes. Igualmente, recuerda el Tribunal que la entidad hoy recurrente continuó la actividad de promoción inmobiliaria.

Por tanto, señala el Tribunal que la sentencia impugnada en casación aprecia que existió una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, es decir un conjunto de bienes y derechos afectos a una actividad de dicho tipo, en este caso de promoción inmobiliaria, a la empresa hoy recurrente, que continuó en el ejercicio de dicha actividad con el resultado declarado probado por la sentencia de la construcción de 90 viviendas, concurriendo así el supuesto típico de no sujeción a IVA previsto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA.

Añade el Tribunal que, en todo caso, ante la apreciación probatoria de la sentencia, suficientemente razonada, debe rechazarse que la misma sea arbitraria o conducente a resultados inverosímiles, lo que conduce a la misma conclusión de inexistencia de infracción de precepto legal alguno por parte de la sentencia.

De acuerdo con lo anterior, el Tribunal Supremo desestima el motivo de casación interpuesto por la recurrente en lo que a la aplicación del artículo 7.1º, de la Ley del IVA se refiere, de forma que mantiene la liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, conviene señalar que la sentencia estima el motivo relativo a la sanción impuesta por la Administración, ya que se acepta la tesis de la empresa recurrente de la interpretación razonable de la norma sostenida, habida cuenta de que el mismo TEAC consideró que la transmisión del solar constituía una operación sujeta al IVA.

13. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 15 de junio de 2013. Nº de recurso 5550/2008.

Hecho imponible – Autoconsumo externo de bienes – Entregas gratuitas de mobiliario de terraza y otros elementos por parte de una empresa cervecera a sus clientes (establecimientos de hostelería) – No se consideran entregas de objetos publicitarios.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el tratamiento que, a efectos del IVA, debe darse a las entregas gratuitas de mesas, sillas, toldos y otros bienes similares, realizadas por una empresa cervecera a diversos establecimientos de hostelería, en los que se consignaba de forma indeleble la mención publicitaria de la primera.

Hemos de señalar que la presente sentencia se dicta como consecuencia del incidente de nulidad de actuaciones promovido por la empresa cervecera recurrente contra la sentencia del Alto Tribunal dictada el 20 de junio de 2012, el cual, tras haberse admitido por parte del Tribunal Supremo, anula y deja sin efecto esta última sentencia.

El origen de la controversia se suscita en el marco de un procedimiento de inspección, en virtud del cual la Administración regularizó el tratamiento del IVA que la empresa cervecera otorgó a dichas entregas gratuitas y que consistió, en esencia, en deducir las cuotas del IVA soportado en la adquisición de los mencionados bienes y no repercutir cuota alguna del IVA con motivo de la cesión gratuita de dichos bienes a los establecimientos de hostelería. A juicio de la Inspección, las cuotas del IVA soportadas no serían deducibles, al tratarse de bienes destinados a atenciones a clientes (artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA), mientras que la cesión o entrega gratuita de los bienes a los establecimientos de hostelería constituiría una operación no sujeta al IVA en virtud de lo establecido en el artículo 7.7º de la Ley del IVA; es decir, se trataría de un autoconsumo externo de bienes, no sujeto al IVA, ya que no se habría atribuido a la empresa cervecera el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de los bienes que son objeto posteriormente de cesión gratuita, al tratarse de bienes destinados a atenciones a clientes. Apreciación de los órganos de Inspección que, ya podemos adelantar, es compartida por el Tribunal Supremo en base a los siguientes razonamientos:

- Comienza el Alto Tribunal analizando la posibilidad de que las entregas gratuitas de los bienes (insistimos, mesas, sillas, toldos y otros elementos similares) pudieran tener la consideración de objetos de carácter publicitario. De contestarse afirmativamente a esta cuestión, la entrega gratuita de los mismos constituiría una operación no sujeta al Impuesto (artículo 7.4º de la Ley del IVA), si bien el IVA soportado en la adquisición de dichos elementos sería deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 96.Uno.5º.a) de la Ley del IVA.

A juicio del Tribunal Supremo, la calificación de dichas operaciones como entregas de objetos publicitarios debe ser rechazada, ya que tal calificación necesita de la concurrencia de dos requisitos: i) que dichos bienes carezcan de valor comercial intrínseco y ii) que lleven incorporada una mención indeleble de la marca publicitaria (en este caso, de la empresa cervecera). Si bien el Tribunal razona afirmativamente sobre el cumplimiento de este segundo requisito, estima que no concurre el primero. Así, considera el Alto Tribunal que los elementos entregados tienen *“valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los clientes al disponer de un*

mobiliario necesario para su actividad, que, de no haberse obtenido de la entidad [empresa cervecera], deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico”.

Es de destacar que el Tribunal rechaza la interpretación de que, al tratarse de objetos de carácter publicitario, no tienen, *per se*, valor comercial alguno, ya que, al llevar incorporada, de forma indeleble, una marca, no serían susceptibles de entrar en el mercado. A juicio del Tribunal Supremo esta interpretación no sería correcta ya que el artículo 7.4º de la Ley del IVA se refiere a objetos de carácter publicitario y, no obstante, para definirlos establece el requisito de que carezcan de valor comercial intrínseco, con lo que, a juicio del Alto Tribunal, se están haciendo compatibles ambos términos o requisitos.

- Una vez desechada la posibilidad de que dichas entregas gratuitas de bienes pudieran tener la consideración, a efectos del IVA, de entregas de objetos de carácter publicitario, el Tribunal se cuestiona sobre el carácter deducible de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de los mismos, rechazando tal posibilidad por aplicación de lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, que excluye del derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes que sean destinados a atenciones a clientes.
- Continúa el Tribunal Supremo con el análisis de si las citadas entregas de bienes (mobiliario y demás elementos de hostelería), realizadas de forma gratuita, dan lugar a un autoconsumo externo de bienes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9.1º.b) de la Ley del IVA. El Tribunal concluye afirmativamente, indicando a estos efectos que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE (sentencia de 24 de abril de 1999, asunto C-48/97, Kuwait Petroleum), a la hora de delimitar el hecho imponible “autoconsumo de bienes” es indiferente el hecho de si dicha entrega se efectúa con fines propios o ajenos a la actividad empresarial (circunstancia que, recordemos, sí es relevante a la hora de delimitar el hecho imponible “autoconsumo de servicios”, ya que, de realizarse para fines propios de la actividad, dicho autoconsumo de servicios no sería hecho imponible a efectos del IVA).
- Como corolario de todo lo anterior, el Alto Tribunal termina concluyendo que, al tratarse las entregas gratuitas del mobiliario y demás elementos de autoconsumos externos de bienes, por los que dicha empresa cervecera no tiene derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de dichos bienes, dichos autoconsumos no están sujetos al IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 7.7º de la Ley del IVA.

Esta sentencia nos viene a recordar las “distorsiones” o “asimetrías” que, respecto de la aplicación del IVA, se pueden producir en los llamados “programas de fidelización” o “fórmulas promocionales”, pudiendo llegar en ocasiones dichas distorsiones o asimetrías a provocar, en nuestra opinión, claras vulneraciones del principio básico de neutralidad del Impuesto.

14. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 17 de junio de 2013. Nº de recurso 4948/2011.

Exenciones – Arrendamiento de viviendas a sociedades mercantiles – Renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias bajo régimen de deducción de prorrata general.

Como consecuencia de unas actuaciones inspectoras, la Administración tributaria regularizó a la empresa recurrente las autoliquidaciones del IVA correspondientes a los años 1999 a 2003. En concreto, dichas regularizaciones incidían en los siguientes aspectos:

- La entidad recurrente repercutió el IVA por tres contratos de arrendamiento de locales de negocio suscritos con entidades vinculadas, pero, a juicio de la inspección, se trataban de contratos simulados, por lo que debía gravarse el hecho imponible efectivamente realizado por las partes, que en ese caso era el arrendamiento de viviendas destinadas a su utilización directa por personas físicas. Estando el arrendamiento exento, la Inspección procedió a eliminar las cuotas del IVA inicialmente repercutidas.
- A raíz de lo anterior, la entidad recurrente estaba sujeta a la regla de prorrata, siendo aplicable la especial en el año 1999 y la general en los años 2000 a 2002.
- A resultas de lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, relativo a la renuncia a la exención para determinadas operaciones inmobiliarias, se establece como requisito para renunciar que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado. Al no cumplir la empresa recurrente este requisito en los años 2000, 2001 y 2002, no eran deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de diversos terrenos rústicos, por cuanto las cuotas fueron improcedentemente repercutidas, ya que la operación estaba exenta y no se había renunciado de forma válida a la exención.

Planteados en estos términos la cuestión, la entidad recurrente plantea recurso de casación, argumentando esencialmente lo siguiente:

- a) Respecto a la renuncia a la exención, señala la recurrente que, aun cuando se pudiera entender que fuera de aplicación la regla de prorrata, ello no debería afectar a la validez de la renuncia a la exención, ya que en el momento en que se efectuaron las adquisiciones de los terrenos, era cierta la comunicación realizada por la empresa recurrente, puesto que la prorrata provisionalmente aplicable en ese momento era del 100 por 100. Y del tenor del artículo 105 de la Ley del IVA cabe considerar que el legislador ha querido dotar de seguridad jurídica en el momento de aplicación de la renuncia a la exención respecto de las condiciones que, en ese momento, deben concurrir.

- b) Por lo que se refiere a la exención establecida en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA, alude la empresa recurrente a la consolidada doctrina de la DGT, según la cual la citada exención no resulta de aplicación cuando el arrendatario del edificio es una sociedad mercantil, tal y como resulta del caso objeto de litigio.

Podemos ya adelantar que los dos motivos invocados por la empresa recurrente no son admitidos por el Alto Tribunal, por lo que desestima el recurso de casación interpuesto, basándose en los siguientes fundamentos:

- Si bien, efectivamente, el artículo 105.Uno de la Ley del IVA establece para la aplicación de la prorrata del año un porcentaje provisional, que debe ser ajustado y corregido en la última declaración del Impuesto –practicando la consiguiente regularización de las deducciones que, en su caso, tuvieron carácter provisional-, a juicio del Tribunal Supremo, ello no puede ser motivo para que un empresario o profesional, conocedor de que está en regla de prorrata, se pueda amparar en la provisionalidad de su condición de empresario o profesional con pleno derecho a la deducción para renunciar a la exención, vía artículo 20.Dos de la Ley del IVA, a sabiendas de que no tiene derecho a la deducción total del Impuesto soportado.
- En relación con la exención recogida en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA para los arrendamientos de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, considera el Alto Tribunal que *“la exención del artículo 20.Uno.23º, letra b) de la Ley 37/1992 se contempla cuando el destino real del inmueble sea el de vivienda. Por ello, al margen de quienes sean los que intervienen como contratantes, no debe caer en saco roto la afirmación que la Sala de instancia hace en el apartado 1) del fundamento tercero: “ [...] resulta acreditado que el destino era de vivienda”.*

En nuestra opinión, la posición mantenida por el Tribunal Supremo en esta sentencia (admitiendo la exención del Impuesto en la operación de arrendamiento de vivienda, pese a que el arrendatario no fuese una persona física sino una persona jurídica) difiere, de manera clara, de la posición mantenida, de forma reiterada y sistemática, por parte de la Dirección General de Tributos (DGT) y consistente, en esencia, en que el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con la redacción del precepto, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del IVA, y no por terceras personas. De esta forma, y de acuerdo con el criterio de la DGT, los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el IVA para pasar a estar sujetos y no exentos. Según la doctrina administrativa de la DGT, hay que

entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los supuestos de cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.

15. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 19 de junio de 2013. Nº de recurso 4665/2010.

Hecho imponible – No sujeción – Transmisión de un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Los hechos sobre los que versa la sentencia fueron los siguientes: operación de escisión parcial de patrimonio, mediante la cual la sociedad A (empresa recurrente) traspasa en bloque los inmuebles de su propiedad, así como los derechos sobre contratos de arrendamiento financiero a otra sociedad B, perteneciente al mismo grupo empresarial.

La Inspección consideró que el patrimonio escindido no era una rama de actividad, por lo que no cabía la aplicación del artículo 7.1º de la Ley del IVA, estando sujeta la operación al Impuesto, salvo respecto a las entregas de bienes inmuebles por tratarse de segundas o ulteriores transmisiones, por las cesiones de bienes en virtud de los contratos de arrendamiento financiero. Tanto el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) como la Audiencia Nacional compartieron el criterio de la Inspección, motivo por el que la recurrente impugna en casación la sentencia de esta última.

La empresa recurrente articuló distintos motivos de casación, entre los que destaca, a efectos del ámbito que nos ocupa, la infracción del artículo 7.1º de la Ley del IVA, así como de la jurisprudencia comunitaria y nacional que lo interpreta.

La fundamentación dada por la Sala de instancia se resume como sigue: desde la perspectiva de la sociedad transmitente, esto es, de A, sus inmuebles no constituían una rama de actividad con anterioridad a la transmisión, pues el negocio de A era el comercio al por menor de productos alimenticios, y no el arrendamiento de inmuebles.

Es más, sin perjuicio de que A destinase sus inmuebles a sede social y plantas de venta, también tenía cedidos a terceros mediante contraprestación espacios en sus plantas de venta y dicha actividad continuó siendo desarrollada por la recurrente tras la operación controvertida, lo que según la Audiencia Nacional abunda en la idea de que no hubo transmisión de rama de actividad. En efecto, A reconoció a la inspección que desarrollaba una actividad de arrendamiento antes de la operación de escisión, y que después de la escisión de los inmuebles continuó tal actividad y realizó nuevos contratos, si bien los arrendamientos ya no los realizó a título de arrendador sino de subarrendador.

Adicionalmente, argumentaba la Audiencia Nacional que si se considera, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, una rama de actividad como "*...un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios...*", la transmisión de los bienes inmuebles debía incluir los medios personales y materiales para su gestión, sin que en este caso se traspasara ningún trabajador de A a B, para la gestión, administración y explotación del patrimonio inmobiliario transmitido. Así, a juicio de la Audiencia Nacional parece difícil sostener que los bienes inmuebles de la recurrente transmitidos constituyeran un conjunto patrimonial que pudiera funcionar de forma autónoma o por sus propios medios, cuando la transmisión no incluía ningún elemento personal.

Por dichos motivos, la Audiencia Nacional confirmó la liquidación tributaria y resolución del TEAC impugnada en la consideración de que el patrimonio inmobiliario escindido de la recurrente no era una rama de actividad, lo que suponía que no fuera de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del IVA y que, por tanto, la operación quedase sujeta al IVA.

No obstante, a juicio de la recurrente, se cumplían todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria, por tratarse de una auténtica transmisión de una actividad empresarial o una parte autónoma de una empresa susceptible y capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no habiéndose producido, usando los términos de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 27 de noviembre de 2003, Zita Modes Sárl (asunto C-497/01), la mera realización de una entrega de existencias con la finalidad de que la beneficiaria de la escisión parcial (B) liquidara de forma inmediata la actividad en cuestión vendiendo las existencias.

Por su parte, el Abogado del Estado, en contra de este motivo, alegó que el tenor literal del precepto aplicable no ofrece duda alguna: ha de tratarse de una rama de actividad de la propia entidad escindida, no bastando con que se tratara de una suma de elementos patrimoniales que potencialmente pudieran llegar, en un futuro, a constituir una unidad económica autónoma.

A su juicio, lo verdaderamente esencial es que nos encontremos ante la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, entendiéndose por rama de actividad, de acuerdo con lo establecido en el art. 97.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, al que debe entenderse efectuada la remisión del art. 7.1º. b), párrafo segundo, de la Ley del IVA "*El conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios*".

Pues bien, a la hora de fundamentar su decisión sobre el caso, el Tribunal Supremo hace referencia al artículo 7.1º de la Ley del IVA, y su interpretación a la luz de la jurisprudencia del TJUE (principalmente la ya mencionada sentencia de 27 de noviembre de 2003, caso Zita Modes

Sárl y la de 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Fax World) y a su propia doctrina (sentencia de 13 de febrero de 2007, casación 367/2002).

Sobre esta base, a juicio del Alto Tribunal, no resulta posible aceptar el criterio de la Sala de instancia que exige que el conjunto de elementos transmitidos deben constituir una rama de actividad en sede de la entidad transmitente para que pueda aplicarse el supuesto de no sujeción previsto en la Ley.

Insiste el Tribunal en que la actual redacción del art. 7.1º de la Ley del IVA, dada por la Ley 4/2008, con motivo de los criterios asentados por la jurisprudencia comunitaria, excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose sólo a la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, lógicamente, en sede de la entidad adquirente.

Estos requisitos, a juicio del Tribunal Supremo, no se cuestionan en el presente caso, ya que de la escritura pública de escisión parcial se desprende que la parte de patrimonio escindida comprende diversos locales comerciales, tiendas, almacenes, naves industriales y edificios, unos en régimen de propiedad y otros en arrendamiento financiero, que si bien estaban destinados a la realización de la actividad de A, eran susceptibles de determinar el desarrollo de la actividad económica de arrendamiento, en sede de la adquirente, por sus propios medios.

Recuerda el Alto Tribunal además que el artículo 7.1º de la Ley del IVA desconecta su operatividad del régimen especial de la reestructuración, aclarando que la no sujeción se desentiende del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte aplicación en el ámbito de otros tributos, por lo que con independencia del tratamiento que se dé a la operación en el Impuesto sobre Sociedades, en el IVA resulta aplicable el supuesto de no sujeción a fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros.

Por último, argumenta también el Tribunal que la existencia o no de cesión de una organización para continuar en la actividad del transmitente o iniciar una nueva es de valoración casuística, concluyendo a estos efectos que, en el presente caso, es patente que no resulta necesaria la transmisión de una especial estructura y organización para el desarrollo de la actividad empresarial.

En base a lo anterior, el Alto Tribunal estima el motivo de casación interpuesto por la entidad recurrente, casando y anulando la sentencia de instancia.

16. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 1 de julio de 2013. Nº de recurso 99/2012.

Deducciones – Cuotas de IVA soportadas en obras de mejora realizadas en un bien inmueble objeto de permuta por otro bien inmueble que se afectará a la actividad empresarial.

En la presente sentencia, la Audiencia Nacional analiza si las cuotas del IVA soportado en unas obras de mejora realizadas en un bien inmueble objeto de una permuta son deducibles o no.

En el presente caso, el obligado tributario realizó unas obras de mejora en un edificio por las que se soportó el IVA que se pretende deducir. Las obras se realizaron en un edificio que la recurrente transmitiría a un Ente público para sus fines institucionales, a cambio de otro edificio (que va a afectar posteriormente a su actividad económica) y una suma en metálico, con el fin de ampliar un centro comercial.

La Audiencia Nacional entiende que la operación ha de analizarse en su conjunto y que no se trata, como entiende el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de la enajenación de un edificio o de la realización de obras en un bien de inversión, pues la transmisión del inmueble implica la retribución parcial para la adquisición de otro inmueble que se va a afectar a la actividad económica del obligado tributario.

Por ello, la Audiencia Nacional entiende que las citadas obras constituyen parte del precio de adquisición de un edificio afecto a la actividad empresarial que da derecho a deducción y, por lo tanto, el IVA soportado por dichas obras ha de seguir el mismo régimen de deducción.

En este sentido, recuerda que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de fecha 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, ya argumentó en esta línea al indicar que *“la utilización que se haga del bien de inversión determinara únicamente la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho y el alcance de las posibles regularizaciones durante los periodos posteriores pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir por lo que la utilización inmediata de los bienes para operaciones gravadas no constituye en sí misma un requisito para la aplicación del sistema de regularización de las deducciones.”*

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional estima el recurso del obligado tributario concluyendo que las obras se integran en la contraprestación para la adquisición de un bien de inversión afecto a la actividad empresarial, y por ello deben seguir el mismo régimen de deducción, por lo que las cuotas de IVA soportadas por las obras realizadas han de considerarse deducibles.

17. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 23 de julio de 2013. Nº de recurso 112/2012.

Operaciones asimiladas a las importaciones – Ausencia de perjuicio para la Hacienda Pública en supuestos de no autorepercusión por inversión del sujeto pasivo – Imprudencia de intereses de demora.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza si resulta procedente la liquidación de intereses de demora en relación con el IVA asimilado a la importación, como consecuencia del incremento de la base imponible regularizada.

En el supuesto de hecho, el obligado tributario sufre una regularización de las cuotas del IVA deducidas en los ejercicios 2004 y 2005 y correspondientes a operaciones asimiladas a la importación. La Inspección liquida intereses de demora sobre el importe del IVA devengado de las operaciones asimiladas a la importación que no se declararon ni ingresaron. El obligado tributario alega que, al ser deducibles las cuotas devengadas por este concepto conforme a lo establecido en los artículos 92 y 94 de la LIVA, no existe perjuicio para el Tesoro Público y, por lo tanto, no procede pagar intereses de demora sobre el importe de las cuotas devengadas.

Por su parte, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero sostiene que el derecho a la deducción no opera de forma automática sino que para que pueda ejercitarse es necesario que se cumpla la condición imprescindible de que las declaraciones para la liquidación e ingreso del IVA se hayan presentado en plazo, situación ésta que en el presente caso no se ha producido ya que fue la propia Administración, vía Inspección, que procedió a la regularización de las cuotas del IVA, rectificándolas e incrementándolas en el importe de las cuotas liquidadas en el acta.

La Audiencia Nacional, siguiendo el criterio establecido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en las sentencias de 1 de abril de 2004, 27 de septiembre de 2007 y 8 de mayo de 2008, en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 señala, entre otros, que *“el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir”*.

Teniendo en cuenta esta doctrina, la Audiencia Nacional considera que la Administración hubiera tenido que regularizar de forma global el concepto tributario IVA–operaciones asimiladas a importaciones en los ejercicios 2004 y 2005 y atender a todos los componentes (IVA devengado e IVA soportado deducible) y por tanto incluir como IVA soportado deducible el IVA asimilado a la importación.

En este sentido, la Audiencia Nacional recuerda que en el caso de las operaciones asimiladas a las importaciones el derecho a la deducción debe reconocerse desde el momento del devengo del IVA soportado (salida del depósito) sin necesidad de tener que esperar a la finalización del plazo mensual previsto para el modelo específico.

Por lo tanto, concluye la Audiencia Nacional estimando el recurso del obligado tributario e indicando que no procede la liquidación de intereses de demora en los casos de cuotas liquidadas por la Inspección en supuestos de autorepercusión por inversión del sujeto pasivo, dada la ausencia de perjuicio para la Hacienda Pública ya que el derecho a deducir la cuota soportada nace en el momento del devengo del tributo y el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales aun cuando se hayan omitido determinados requisitos formales.

18. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 12 de septiembre de 2013. Nº de recurso 107/2012.

Modificación de la base imponible — Deudor declarado en concurso de acreedores – Procedimiento de concurso abreviado — Plazo máximo fijado para llevar a cabo la modificación.

Esta sentencia se centra en determinar cuál es el plazo establecido para llevar a cabo la modificación de las bases imponibles del IVA en el caso de facturas rectificadas por una empresa a un deudor declarado en concurso de acreedores, en este caso en un procedimiento de concurso abreviado.

Este asunto ya fue tratado con anterioridad por la Audiencia Nacional, concretamente en la sentencia de fecha 21 de marzo de 2013. Al igual que en aquel caso, la cuestión litigiosa en el presente asunto gira en torno a la determinación de si el plazo para llevar a cabo la modificación de las bases imponibles es de un mes como mantiene la parte actora o de 15 días como sostiene la Administración.

En el presente caso, la Administración ha practicado una liquidación a la parte actora por entender que en procedimientos abreviados de concurso de acreedores, como es el caso concreto que nos ocupa, el plazo para rectificar las bases imponibles se reduce a la mitad del plazo máximo establecido para procedimientos normales y que, por lo tanto, la modificación realizada por la parte actora no se realizó en plazo.

Relacionando preceptos tanto de la normativa del IVA como de la legislación concursal, que hace referencia a su vez a la modificación del artículo 80.Tres de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 62/2003 (que tuvo por objeto la adaptación a los términos de la Ley Concursal), la Audiencia Nacional entiende finalmente que la intención del legislador no era la fijación de un plazo en función del tipo de procedimiento concursal aplicable al concursado, sino un plazo general, al no hacer mención expresa sobre ello.

Por tanto, la Audiencia Nacional concluye en línea con su criterio anterior, afirmando que el límite que la LIVA establece para la modificación de la base imponible se fija mediante la remisión a un plazo previsto en la Ley Concursal (un mes), pero no se desvirtúa en función de esta última, ni deja de ser un plazo de procedimiento tributario.

La Audiencia Nacional concluye estimando el recurso contencioso-administrativo, afirmando que la rectificación de la base imponible se hizo en tiempo hábil (plazo de un mes) y anula por tanto la liquidación dictada por la Administración.

19. Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 5 Junio de 2013. Nº de recurso 738/2011.

Hecho imponible - Empresa mercantil no pública – Servicios de depuración de aguas residuales prestados a un ente público – Sujeción al IVA.

En esta sentencia se plantea si la indemnización recibida por parte de una entidad mercantil no pública puede considerarse como contraprestación al servicio realizado en concepto de conservación, mantenimiento y explotación del servicio de depuración de aguas residuales en siete estaciones de distintos municipios de las Illes Balears. Considera la Comunidad Autónoma destinataria de aquellos servicios que no es de aplicación el IVA al pago de las facturas puesto que no se está retribuyendo por un servicio sino que se trata del pago de una indemnización de acuerdo con la Ley Balear 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del Canon de Saneamiento de Aguas (en adelante, Ley CAIB) y el Decreto 25/1992, de 12 de marzo, sobre indemnizaciones a ayuntamiento y otras entidades públicas por los costes de conservación mantenimiento y explotación del servicio de depuración de aguas residuales (en adelante, Decreto 25/1992).

Dispone la Ley CAIB que los ayuntamientos y restantes entidades públicas que presten el servicio de depuración de aguas residuales han de ser indemnizados por los costes de conservación, mantenimiento y explotación que soporten, sin embargo, nos encontramos ante la singularidad de que la entidad reclamante no es una empresa pública, por lo que, a juicio del Tribunal, cabe entender que la Administración paga por un servicio.

El Tribunal añade que a pesar de que se dé la particularidad que la recurrente ejerza prerrogativas de la autoridad pública, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, “no lleva como consecuencia automática que los servicios que este preste queden al margen del impuesto sobre el valor añadido”. Asimismo, el Tribunal precisa que no será de aplicación el artículo 7.8º de la LIVA.

En conclusión, entiende el Tribunal que las cantidades que se abonan a la recurrente no deben considerarse como una indemnización, sino que se trata de una contraprestación de los servicios empresariales

realizados a título oneroso, y por tanto sujetos al IVA, por lo que la empresa recurrente estará obligada a expedir factura y a repercutir el IVA correspondiente a la entidad destinataria de los servicios.

20. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 10 de junio de 2013. Nº de recurso 529/2008.

Deducciones – Adquisición de un inmueble por una Comunidad de bienes - Intención de destinar dicho inmueble al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

La recurrente, una comunidad de bienes, se constituyó en el ejercicio 2000, teniendo por objeto la promoción, construcción y venta de toda clase de fincas; arrendamiento de fincas rústicas y urbanas. El mismo día de su constitución adquirió la mayoría de un inmueble en construcción, soportando el IVA correspondiente, solicitando su devolución y, obteniéndola, en el ejercicio 2003. Sin embargo, la Administración entendió que la Comunidad de bienes no tenía la consideración de empresario de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA puesto que *“no había realizado operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios que determinen la realización de actividad empresarial o profesional ni poseer una estructura empresarial en la que se aprecie la necesaria ordenación de recursos materiales y humanos para la consecución del fin empresarial y que la devolución, [...], se limita al IVA de la compra efectuada el 3 de noviembre de 2000, considerando que la adquisición de las fincas no tuvo por objeto la venta”*.

La Comunidad recurrente alegó que, aunque en los primeros años de su existencia no desarrolló actividad alguna, su objetivo era rehabilitar las fincas adquiridas, pero que se encontró con numerosas dificultades que se lo impidieron. Por su parte, la Administración considera que las actuaciones realizadas por la Comunidad recurrente no eran suficientes para demostrar que el edificio tuviera por objeto su posterior venta, sino que dichas actuaciones eran las propias de cualquier propietario de un inmueble.

El Tribunal entiende que, dada la abrumadora mayoría que ostenta la Comunidad recurrente en el inmueble, es razonable pensar que su objetivo era poner las propiedades en el mercado y no utilizarlas como vivienda particular.

En conclusión, estima el Tribunal la deducción del IVA soportado en la adquisición del inmueble a pesar de que la recurrente no haya realizado operación alguna ni haya repercutido IVA alguno.

21. Tribunal Superior de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 2 de julio de 2013. Nº de recurso 1616/2010.

Deducciones – Denegación del derecho a la deducción por falta de aportación de los justificantes de pago – Falta de motivación de la liquidación.

La Administración Tributaria dictó una liquidación minorando el IVA soportado deducible por la falta de aportación de los justificantes de pago. La explicación contenida en la liquidación se limitaba a declarar como no deducible determinadas operaciones en concepto de adquisiciones de bienes y servicios corrientes.

La recurrente entiende que los motivos emitidos en la liquidación no son suficientes por cuanto aparece una falta de motivación, y de acuerdo con el artículo 103.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los actos de liquidación deberán ser motivados “con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho”; entendiéndose el Tribunal que *“esta referencia son los antecedentes de la cuantificación de la obligación tributaria principal y con ellos queda justificada la decisión de exigir coactivamente la deuda tributaria. La consignación de tales antecedentes es manifestación de las exigencias de motivación propias de toda decisión de los Poderes Públicos que afecte a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, exigencias que, con relación a la generalidad de los actos administrativos, son proclamados en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”*.

El Tribunal declara que tal motivación debe evitar la indefensión o desconocimiento por parte del interesado frente a la Administración, pues no basta con identificar una discrepancia sino que será necesario motivarla, proclamando que *“no basta, por ejemplo, que la Administración tilde de incorrecta la cantidad deducida en concepto de gastos y que luego se limite a citar preceptos de ley reguladora del impuesto sin una explicación adicional; no basta porque con tal cripticismo el interesado no puede articular una defensa de sus derechos e intereses digna de tal nombre. Dicho de otro modo, al interesado, en caso de un rechazo administrativo de su autoliquidación, no le incumbe un ejercicio de adivinación de los posibles motivos del rechazo (como el que en definitiva efectuó el recurrente en el escrito de alegaciones presentado en vía económico-administrativo y como el que efectúa el actor en el antecedente de hecho tercero de su demanda, en el que trata de “adivinar” los motivos del rechazo a partir de las operaciones aritméticas realizadas); menos todavía por cierto a los órganos judiciales que revisan la legalidad de la liquidación”*.

En conclusión, el Tribunal no admite una escueta motivación basada en los preceptos legales sino que entiende que ésta debe incluir un mayor detalle, con el fin de que el interesado pueda esclarecer el defecto para habilitar la defensa. Por este motivo, el Tribunal estima el recurso

interpuesto por la entidad recurrente y anula la liquidación tributaria dictada por la Administración.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4690/2011, de 20 de junio de 2013.

Hecho imponible - Condición de empresario o profesional por quien no tenía dicha condición antes - Entregas de terrenos en curso de urbanización - Acreditación del inicio de las obras de urbanización.

La cuestión a resolver por el TEAC en esta resolución es el momento en que se entiende iniciada la urbanización de un terreno y si el terreno que es objeto de venta se encuentra en curso de urbanización para que su entrega se considere sujeta al IVA por tener el transmitente la consideración de empresario.

El artículo 84.Uno de la LIVA establece que “Serán sujetos pasivos del impuesto: 1. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes (...)”.

Asimismo, el artículo 5.Uno.d) de la LIVA dispone que “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: (...) d. Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. (...)”, y el artículo 5.Dos de la LIVA dispone que “(...) A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades incluso en los casos a que se refieren las letras b, c y d del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Según el Tribunal, una interpretación global de este artículo permite concluir que, si bien para reconocer la condición de empresario por la actividad de urbanización de terrenos a quienes no tenían esta condición de antemano es necesario que hayan soportado, incluso parcialmente, los costes de urbanización, esto no significa que por tales costes sólo puedan entenderse aquellos directamente relacionados con la ejecución material de las obras de transformación del suelo para dotarle de los servicios mínimos exigidos, de suministro de agua y electricidad, de evacuación de aguas residuales, de vialidad, de parques y jardines, etc., sino también aquellos otros gastos de carácter técnico o administrativo necesarios para la urbanización y generalmente previos al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada

por elementos objetivos de destinar estos servicios a la actividad urbanizadora.

La actividad empresarial se considera iniciada desde el momento en que se soporten los costes afectos a la actividad urbanizadora, que no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado.

Expone el Tribunal que urbanizador es aquella persona o entidad que realiza las obras de urbanización de un terreno, es el promotor de la urbanización, con independencia de que (i) sea el propietario del terreno o no, y de que (ii) realice él mismo las obras de urbanización o las contrate con una empresa constructora.

El proceso de urbanización es una función pública y puede realizarse:

- Directamente: por la Administración.
- Indirectamente: a través de un mandatario, mediante el sistema de compensación o de agente urbanizador.

El agente urbanizador lleva a cabo la tarea de urbanizar terrenos ajenos, de forma que sus propietarios se convierten en promotores de la urbanización, por lo que son dichos propietarios los que se consideran urbanizadores de los terrenos, adquiriendo la condición de empresario o profesional si no la tenían antes siempre que su intención sea proceder a la venta o a la adjudicación del terreno una vez urbanizado o en fase de urbanización.

No obstante, para adquirir tal condición (empresario o profesional a efectos del IVA) es necesario el cumplimiento de varios requisitos:

- Haber soportado las cargas de urbanización (tanto los relacionados con la ejecución material de las obras, como aquellos otros de carácter técnico o administrativo necesarios para la urbanización).
- Que exista una intención confirmada por elementos objetivos de destinar los terrenos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Para que la entrega de terrenos (que aún no se han urbanizado pero que ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones) se encuentre sujeta al IVA no resulta necesario que (i) los terrenos se califiquen como solares, (ii) que se cuente con una licencia de edificación, ya que dicha entrega ya supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones.

En este supuesto la condición de cedente del propietario del terreno pasa a un segundo plano y debe entenderse no solo como promotor

(persona que impulsa el proceso urbanizador), sino como aquella persona que interviene en el proceso urbanizador realizando operaciones en el mismo, y que por tanto adquiere la condición de empresario a efectos de IVA.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1952/2011, de 20 de junio de 2013.

Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el TIVA-ES - Derecho a la devolución de cuotas soportadas en el TIVA-ES cuando la operación realizada no tributa efectivamente en ninguno de los Estados implicados.

La cuestión a resolver por el TEAC en esta resolución consiste en determinar si son ajustados a Derecho los acuerdos de denegación de las solicitudes de devolución de las cuotas soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TIVA-ES.

En este supuesto concreto, la entidad reclamante está establecida en Suiza y adquiere en los años 2007, 2008 y 2009 servicios de alquiler de vehículos de proveedores españoles que revende a sus clientes para su utilización en España, actuando la entidad suiza en su propio nombre en las citadas operaciones. Los destinatarios de los servicios de alquiler que la entidad presta, son particulares, no empresarios ni profesionales.

El arrendamiento de vehículos por parte de la entidad suiza tenía la siguiente consideración a efectos del IVA, de acuerdo con las normas vigentes en esos años:

- Según la normativa suiza del IVA dicho arrendamiento de vehículos tendría la consideración de entrega de bienes, siendo el territorio de localización de la misma el TIVA-ES y, por tanto, no tributaba en Suiza.
- Conforme a la LIVA, dicho arrendamiento tendría la consideración de prestación de servicios que se localizaría fuera del TIVA-ES y, por tanto, no tributaba en España.

La cuestión se centra en determinar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas por la entidad suiza en España, con ocasión de la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad de arrendamiento de vehículos, al no encontrarse las operaciones realizadas por la entidad suiza sujetas el IVA, ni en el TIVA-ES ni en el territorio suizo.

Conforme al artículo 119 de la LIVA y al artículo 31 del RIVA los sujetos pasivos no establecidos en el TIVA-ES tienen derecho a la devolución de las cuotas que hayan soportado en la adquisición de bienes y servicios, en tanto en cuanto los citados bienes y servicios se destinen a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir conforme a la LIVA y a la normativa del otro Estado.

La Oficina Nacional de Gestión entiende que:

- a) El derecho a la deducción del IVA soportado está supeditado a la recaudación del IVA devengado, por lo que, al no haberse sometido a tributación dichas operaciones, no se habría devengado IVA y, por tanto, la entidad suiza no tendría derecho a la devolución.
- b) No se le puede conceder la devolución a la entidad suiza porque en el caso de concedérsele se estaría produciendo una desigualdad de trato entre los sujetos pasivos comunitarios y los no comunitarios, lo que podría devenir en la infracción de la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo que establece respecto de las devoluciones a sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad que *“la devolución no podrá concederse en condiciones más favorables que las que se apliquen a los sujetos pasivos de la Comunidad.”*

Resuelve finalmente el TEAC que:

- No se le puede denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción/devolución del IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios, cuando los mismos se utilizan en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción, conforme a la legislación de ambos Estados, con independencia de que se hayan sometido o no a tributación como consecuencia de la discrepancia en la calificación de las operaciones.
- En el supuesto que nos ocupa, las condiciones para la devolución de las cuotas soportadas en España a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad no son más favorables que las condiciones para la devolución de las cuotas a los sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro de la Comunidad (criterio mantenido por el TJUE, entre otras en su sentencia de 22 de diciembre de 2010, en el asunto C-277/09).

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1906-13, de 10 de junio de 2013.

Reglas de localización – Servicios de traducción – Exención.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la naturaleza de una prestación de servicios, las reglas de localización correspondientes y la posibilidad de aplicar una exención del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una entidad española que presta servicios de traducción de toda clase de documentos y archivos, directamente o a través de terceros.

Estas traducciones se contratan a través de una página web, mediante la cual se acepta el presupuesto y se adjunta el texto a traducir,

remitiéndose por el mismo medio la traducción realizada en el plazo pactado

Los clientes pueden ser o no empresarios o profesionales y pueden estar localizados tanto en el TIVA-ES como en otros Estados miembros de la Unión Europea o países terceros”.

En primer lugar, la DGT, una vez que determina que los servicios de traducción son prestaciones de servicio, analiza si dichos servicios podrían ser considerados como servicios prestados por vía electrónica.

A este respecto, en base a lo establecido en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, cuya transposición al ordenamiento jurídico interno se efectúa a través del artículo 69.tres.4º de la Ley del IVA, y a lo establecido en el artículo 7 del Reglamento de Ejecución de dicha Directiva que aclara que *los servicios prestados por vía electrónica abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. Y no abarcarán en particular los servicios profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico*, la DGT concluye que dichos servicios de traducción no pueden ser considerados como servicios prestados por vía electrónica, constituyendo Internet un simple medio de comunicación entre el prestador del servicio y el cliente.

Por otro lado, con respecto a las reglas de localización de estos servicios la DGT determina que estos servicios de traducción estarán localizados en el TIVA-ES en los siguientes casos;

- a) Cuando la entidad consultante subcontrate los servicios de traducción, por aplicación de la regla general de localización de servicios del artículo 69. Además, en estos casos, cuando el prestador del servicio de traducción sea una entidad no establecida, el sujeto pasivo de los mismos será la entidad consultante por aplicación del artículo 84.uno.2º de la Ley del IVA.
- b) Los servicios de traducción prestados por la consultante se localizarán en el TIVA-ES cuando los mismos se presten a empresarios o profesionales establecidos en el TIVA-ES, así como cuando el destinatario no sea un empresario o profesional siempre que no tenga su domicilio habitual fuera de la Comunidad Europea (sin incluir Canarias, Ceuta y Melilla).

Por último, la DGT aborda la posibilidad de aplicar la exención del IVA recogida en el artículo 20.uno.26º de la Ley del IVA, cuando dichos servicios de traducción se localicen en el TIVA-ES de acuerdo como lo comentado anteriormente.

En este sentido hay que recordar que este artículo se introduce en la Ley del IVA como transposición del artículo 376 de la Directiva

2006/112/CE que establece una cláusula conforme a la cual España puede seguir aplicando la exención en determinadas prestaciones de servicios suministradas por los autores, en las condiciones que existían en dicho Estado (España) el 1 de enero de 1993.

Es importante en este punto traer a colación la definición que la Ley de Propiedad Intelectual hace de concepto “autor”, *siendo no sólo la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica, sino también quienes realizan obras derivadas o compuestas a partir de otras preexistentes, tales como traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos y cualesquiera otras transformaciones de obras científicas, literarias o artísticas en cuanto supongan una aportación personal y original del traductor a la obra preexistente.*

Teniendo en cuenta la obligación de mantenimiento del régimen de exención vigente a 1 de enero de 1992, es criterio reiterado de la DGT que esta exención sólo debe aplicarse cuando los servicios de traducción (entre otros) se prestaban por personas físicas, y no cuando era prestados por otro tipo de personas, como las personas jurídicas o entidades, ya que el objetivo de esta exención es el de fomentar la creación cultural, no así el tráfico mercantil derivado de la misma.

Finalmente, concluye la DGT que los servicios de traducción exentos serán únicamente aquellos servicios que reciba la consultante de un traductor, persona física, relativos a la traducción de documentos en cuanto suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente. La exención no puede extenderse a la mera traducción de documentos, en cuanto que dichas traducciones no supongan una aportación personal.

En ningún caso se aplicará la exención en los servicios de traducción prestados por la consultante por su naturaleza de entidad mercantil.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1908-13, de 10 de junio de 2013.

Devengo – Operaciones de tracto sucesivo – Pago anticipado – Pagaré – Línea de crédito.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en servicios de tracto sucesivo, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante presta un servicio de mantenimiento de trenes, emitiendo periódicamente las facturas correspondientes a tales servicios las cuales se abonan a los 60 o 90 días.

Los pagos se instrumentalizan mediante la emisión de pagarés que son descontados con antelación en una entidad bancaria, así como en el caso de que, aun no expidiéndose pagaré alguno, una entidad bancaria

con la que la consultante tenga abierta una línea de crédito le adelante el importe de tales facturas.”

El artículo 75.Uno.7º de la Ley de IVA señala que en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

En relación con lo dispuesto en el párrafo anterior, la DGT considera exigible la parte del precio cuando, con arreglo a Derecho y de acuerdo con los pactos suscritos entre las partes, el prestador de los servicios tenga derecho a exigir del destinatario el pago del importe parcial de la contraprestación, aunque no se haya hecho efectivo su importe.

Por lo tanto, en las prestaciones de servicios objeto de consulta, que tienen la consideración de operaciones de tracto sucesivo o continuado, se producirá cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente, bien en el momento de expedición de la correspondiente factura cuando, según lo acordado entre las partes, el precio resulte exigible en dicho momento, o a los treinta o noventa días siguientes a la expedición de la factura cuando sea, en dicho momento, en el que se fije la citada exigibilidad.

Por otro lado, la DGT señala también que el artículo 75, apartado dos, de la Ley del IVA dispone que en las operaciones que incluyan pagos anticipados anteriores a la propia realización del hecho imponible, el Impuesto se devenga en el momento del cobro parcial.

Las peculiaridades de este supuesto de hecho radican en que (a) los pagarés que instrumentan el pago de la contraprestación se descuentan antes en una entidad bancaria y, (b) en otros casos, la consultante tiene una línea de crédito con la entidad bancaria que le adelanta el importe de las facturas. Ante estos supuestos la DGT señala:

- a) que no se entenderá cobrado el importe de la prestación por la simple emisión de un pagaré, sino sólo en el momento de su pago por el deudor. Por tanto, la negociación de los pagarés recibidos al expedir la correspondiente factura no se considerarán pago anticipado de los servicios prestados, ya que el pago de los citados pagarés se entenderá producido, en su caso, en la fecha de vencimiento de los mismos.
- b) La misma conclusión resulta predicable en el caso de que la entidad consultante tuviera suscrita una línea de crédito con la entidad financiera a través de la que obtuviera el importe de las facturas con carácter previo a la exigibilidad de las mismas, es decir, que no se entenderá cobrado el importe de la prestación por el hecho de que la entidad financiera adelanta el importe de dichas facturas.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1977-13, de 12 de junio de 2013.

Reglas de localización – Entidad establecida en el TIVA-ES y con establecimiento permanente en las Islas Canarias – Destinatario del servicio.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre las reglas de localización aplicables al siguiente supuesto de hecho:

“El consultante es una entidad con domicilio social y fiscal en el TIVA-ES que dispone de un establecimiento permanente en Canarias. Dicha entidad recibe diversos servicios: mantenimiento, telemáticos y de carácter fiscal y contable”.

La DGT analiza donde se entienden localizados los servicios objeto de consulta en virtud de lo dispuesto en el artículo 69.uno.1º de la Ley del IVA, transposición en nuestra legislación interna del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE. Este último precepto señalado de la Directiva 2006/112/CE ha sido desarrollado por el Reglamento 282/2011 en sus artículos 21 y 22, artículos que detalla la DGT en su respuesta.

En este sentido, el artículo 21 del Reglamento 282/2011 que desarrolla la Directiva 2006/112/CE indica que, en los supuestos en los que las prestaciones de servicios se entiendan localizadas en la sede del destinatario (persona jurídica o actuando como tal) en virtud del artículo 44 de la Directiva, y dicho destinatario esté establecido en varios países, la prestación de servicios se entenderá gravada en el país en el que se encuentre la sede de actividad. No obstante, si la prestación se realiza para un establecimiento permanente distinto a la sede de actividad, dicha prestación se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba y utilice dicho servicio.

Por otro lado, el artículo 22 establece las pautas a seguir por el prestador del servicio para identificar el establecimiento permanente del cliente en virtud de la naturaleza y la utilización del servicio prestado.

Si la naturaleza y utilización del servicio no le permite identificar el establecimiento permanente, el prestador examinará en particular el contrato, la hoja de pedido y el número IVA atribuido por la Administración y si el establecimiento es la entidad que abona el servicio.

Si con estos criterios no se puede determinar el establecimiento permanente del cliente, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad.

En base a lo anterior, considerando que tanto los servicios de mantenimiento, como los telemáticos y de asesoramiento fiscal y contable se prestan al establecimiento de Canarias, entiende la DGT que ninguno de ellos estará sujeto al IVA.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1983-13, de 12 de junio de 2013.

Tipo impositivo – Periódico editado en formato electrónico a través de una página web – Servicios prestados por vía electrónica.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo del IVA aplicable al siguiente supuesto de hecho:

“La consultante se dedica a la edición de un diario de información general que se edita en formato electrónico, a través de una Web.

Los ingresos de la empresa editora se generan por tres vías: suscriptores 25%, publicidad 15% y patrocinio de empresas públicas y privadas 60%”.

En primer lugar, la DGT analiza el tipo impositivo aplicable a las suscripciones y a los servicios de publicidad.

El artículo 91.dos.1.2º de la Ley del IVA establece que estarán sujetas al 4%, entre otras, las entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad.

No obstante, el anexo III de la Directiva 2006/112/CE recoge la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrían estar sujetas al tipo impositivo reducido y no incluye los servicios prestados por vía electrónica.

A este respecto, el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, cuya transposición al ordenamiento jurídico interno se efectúa a través del artículo 69.tres.4º de la Ley del IVA, y el artículo 7 del Reglamento de Ejecución de dicha Directiva aclaran que *los servicios prestados por vía electrónica abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. Y en particular, los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones no sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacio de juego, etc.)*

A su vez, el anexo I del Reglamento 282/2011 desarrolla el artículo 7 mencionado en el párrafo anterior y establece que las prestaciones de servicios por vía electrónica incluirían el contenido digitalizado de libros y otras publicaciones. Por todo ello, la DGT considera que tributarán al tipo impositivo general del 21% tanto las suscripciones como los servicios de publicidad al no ser de aplicación para los servicios en cuestión el tipo impositivo reducido.

Por otro lado, con respecto a los ingresos que recibe la consultante por los patrocinadores, la DGT analiza exhaustivamente la verdadera naturaleza de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general desarrollado en la Ley 49/2002, los cuales no constituyen prestaciones de servicios a los efectos del IVA, y concluye que dado que la entidad consultante es una entidad mercantil, no siendo por tanto una de las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, no podrá serle de aplicación la regulación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, considerando por tanto tal actividad como una prestación de servicios sujeta al IVA.

No concluye la DGT en cuanto al tipo impositivo aplicable a estos servicios, pero en base a lo anterior, entendemos que los mismos estarán sujetos al tipo impositivo general del 21%.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1984-13, de 12 de junio de 2013.

Régimen especial del grupo de entidades (REGE) – Transmisión de bienes de inversión – Base imponible.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la transmisión de inmuebles entre entidades incluidas en el régimen especial del grupo de entidades (REGE), en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante, residente en territorio español, ostenta la condición de entidad dependiente de un grupo acogido al REGE. La actividad principal de la entidad consultante es la prestación de servicios de correduría de seguros. Dicha entidad viene alquilando algunas oficinas del edificio donde se encuentra localizada su sede de actividad a otras entidades integrantes del grupo. La consultante se plantea la aportación no dineraria de los inmuebles a otra entidad del grupo. Dos de los citados inmuebles se adquirieron en 2006 y 2007.”.

La DGT enuncia, en primer lugar, los aspectos generales del REGE, haciendo mención a los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley del IVA, así como al desarrollo reglamentario del mismo, previsto en el capítulo VII del título VIII del Reglamento del Impuesto.

Entrando al fondo del asunto, la DGT pone de manifiesto lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del IVA: *“El grupo de entidades podrá optar por la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 163 octies”.* Dicho artículo (163 octies) establece que, optar por dicha opción, supone la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20.uno de dicha Ley.

Con carácter general, la aportación no dineraria de los inmuebles alquilados por la consultante a otra entidad del grupo estará sujeta al IVA pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.uno.22º

de la Ley del IVA, salvo que la consultante renuncie haciendo uso de la autorización recogida en el artículo 163 sexies.cinco de la citada Ley.

A la hora de analizar el criterio que debe seguirse para la imputación de las cuotas del IVA, por la adquisición de bienes y servicios por los que se soportó el mismo, la DGT trae a colación lo dispuesto en el artículo 163 octies de la Ley del IVA. Dicho artículo establece que, cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del IVA, la base imponible estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados, directa o indirectamente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Cuando los bienes tengan la condición de bienes de inversión, la imputación se realizará por completo dentro del período de regularización de cuotas establecido en el artículo 107, apartados uno y tres, de la Ley del IVA.

Sobre la base de todo lo anterior, la DGT concluye lo siguiente para el supuesto objeto de consulta:

- I. Si los bienes de inversión objeto de transmisión (los inmuebles), aún se encuentran dentro del período de regularización, previsto en el artículo 107 de la Ley del IVA, la base imponible vendrá determinada por el coste de los mismos pendientes de imputar, teniendo en cuenta el tiempo que reste para la finalización del período de regularización.
- II. Si los bienes de inversión objeto de transmisión (los inmuebles), no se encuentran en período de regularización, no resultará procedente computar en la base imponible el coste de los mismos.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1987-13, de 12 de junio de 2013.

Sujeto pasivo – Intervención de un establecimiento permanente – Facturación – NIF utilizable – Régimen de devoluciones.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la existencia o no de establecimiento permanente y de las consecuencias del mismo, en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una entidad holandesa, dedicada a la producción y distribución de productos químicos, que dispone de un almacén en el territorio de aplicación del Impuesto en virtud de un contrato de arrendamiento.

Dicho almacén se gestiona por su propietario en nombre y por cuenta de la consultante prestándole una serie de servicios logísticos, tales como el transporte de contenedores, manipulación de productos, empaquetamiento, almacenamiento y carga de perdidos. Para la realización de dichas operaciones la entidad holandesa no dispone de empleados o agentes que actúen por cuenta de la misma.

La consultante realiza en el territorio de aplicación del Impuesto importaciones, compras y ventas de productos con y sin la intervención del citado almacén, según el caso.”.

La DGT comienza su análisis haciendo referencia al artículo 84 de la Ley del IVA donde, en relación con los sujetos pasivos del Impuesto, establece lo siguiente:

“Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.”.

Así, y en línea con lo anterior, el artículo 69, apartado tres, de la Ley del IVA, establece que, a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

La DGT sostiene que dicho precepto debe ser interpretado a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). El Tribunal ha manifestado que, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia (Gunter Berkhol, ARO Lease BV, etc.).

Dicho criterio del TJUE ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011. Por otro lado, en el artículo 53.2 de dicha norma se establece que *“cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios (...), a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro.”.*

Sobre la base de todo lo anterior, la DGT concluye que el almacén del que la entidad holandesa resulta arrendataria tiene el carácter de establecimiento permanente, siendo la entidad sujeto pasivo del IVA, únicamente, cuando dicho establecimiento permanente intervenga en las correspondientes entregas de bienes.

A continuación la DGT procede a analizar las operaciones efectuadas por la consultante:

A) Importación de productos depositados en el almacén español y vendidos desde dicho almacén a clientes españoles.

Al utilizar el almacén para la realización de dichas operaciones así como servicios logísticos prestados por la arrendadora, el citado almacén sirve para gestionar la recepción y posterior entrega física de la mercancía, a través de medios materiales subcontratados a terceros y, por tanto, se califica como establecimiento permanente y, además, entiende que interviene en la realización de la entregas citadas al utilizar medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente. Por todo ello, el sujeto pasivo será la consultante.

B) Compra de productos a una entidad filial establecida en el TIVA-ES, para su posterior venta a clientes establecidos en dicho territorio y en otros Estados miembros de la Unión Europea. Los productos son enviados desde los propios almacenes de su filial a sus distintos clientes, subcontratando para ello con distintos transportistas.

Al realizarse la operación exclusivamente entre la entidad holandesa y el cliente correspondiente, sin intervenir en absoluto el almacén situado en España, el sujeto pasivo será el destinatario de la entrega al no considerarse como establecida a la entidad holandesa.

En el caso en el que la entrega interior tenga por destinatario a un no empresario o profesional o se trate de una entrega intracomunitaria de bienes, efectuada desde el TIVA-ES, el sujeto pasivo será la entidad consultante.

C) Compra de productos a una entidad filial establecida en el TIVA-ES para su posterior venta a clientes establecidos en dicho territorio y en otros Estados miembros de la Unión Europea. La filial arrienda a la entidad consultante una parte de su planta de producción para que esta última lo pueda utilizar como almacén de mercancías, prestando además ciertos servicios logísticos y de depósito.

El mencionado almacén sirve para gestionar la recepción y posterior entrega al igual que en la letra A) anterior, existiendo una estructura de medios materiales subcontratados que permite calificarlo como establecimiento permanente y, al utilizar medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a las entregas, la DGT entiende que dicho establecimiento interviene en la realización de dichas entregas. El sujeto pasivo de dichas entregas será la entidad consultante.

D) Compra de productos a una entidad filial establecida en el TIVA-ES para su posterior venta a clientes establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea. La filial pone los bienes a disposición de la consultante en el Estado miembro de destino, sin que intervenga, por tanto, el almacén que la consultante tiene en las instalaciones de la filial.

Dicha operación se calificaría como una entrega intracomunitaria de bienes efectuada por la filial, con la consecuente adquisición intracomunitaria de bienes por parte de la consultante. La entidad holandesa no sería, en principio, el sujeto pasivo de dichas entregas.

Con objeto de determinar quién efectuará efectivamente la entrega intracomunitaria de bienes, habrá que atender al momento en el que se haya producido la transmisión del poder de disposición del bien, en calidad de propietario, al segundo adquirente. Del supuesto de hecho, la DGT entiende que se producirá una primera entrega interior y una segunda entrega intracomunitaria realizada por el consultante.

E) Adquisiciones intracomunitarias de bienes, procedentes de empresas establecidas en otros Estados miembros, con destino a la entidad consultante en el TIVA-ES, transportándose los bienes directamente a sus clientes sin pasar por el almacén que la consultante tiene en España.

El almacén no interviene, en palabras de la DGT, en absoluto. La consultante realiza adquisiciones intracomunitarias de bienes y, posteriormente, entregas interiores. Con respecto a las últimas, la entidad consultante no será el sujeto pasivo si el destinatario es un empresario o profesional, no así cuando el destinatario no tenga dicha condición.

La DGT puntualiza que las mencionadas adquisiciones intracomunitarias de bienes no resultan exentas, por aplicación del artículo 26.Cuatro de la Ley del IVA, dado que la entidad consultante realiza en el territorio de aplicación del IVA operaciones que impiden aplicar el régimen especial de devoluciones previsto en el artículo 119 de la misma Ley.

Por otro lado, en el caso en el que los bienes fueran puestos a disposición de la entidad consultante por los proveedores en el Estado miembro de origen de la misma y el envío a España a los distintos clientes se realizara por la propia consultante, la DGT plantea dos alternativas: i) considerar que se produce una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por cada uno de los clientes que sean empresarios o profesionales, o ii) entender que se trata de una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes con una entrega interior posterior por parte de la consultante a sus clientes.

La aplicación del escenario i) o ii) anteriores dependerá de cuándo se produzca la puesta a disposición de las mercancías y del traspaso de la asunción del riesgo sobre las mismas. En este sentido, la DGT hace referencia a las contestaciones con número V0611-13 y V2730-07, en las que analizó los requisitos para distinguir entre ambos escenarios.

Por otro lado, la consultante cuestiona sobre el NIF-IVA que debe hacerse constar en las facturas correspondientes a cada una de sus operaciones de compra y venta según se realicen, o no, por y para su establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del IVA.

La DGT, haciendo referencia al artículo 164 de la Ley del IVA y del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, determina que los sujetos no establecidos en el TIVA-ES que necesiten disponer de un NIF-IVA español por realizar operaciones en las que resulten ser sujetos pasivos del IVA, deberán solicitarlo a la Administración tributaria y deberán hacerlo constar en las facturas de todas aquellas operaciones que lleven a cabo con dicha condición.

Al igual que en el caso objeto de consulta, en el caso en que una entidad no establecida en el TIVA-ES cuente con dos o más establecimientos permanentes que realicen actividades claramente diferenciadas en dicho territorio, cada establecimiento permanente deberá solicitar un número de identificación fiscal distinto del asignado a la entidad no establecida.

Por otro lado, la DGT manifiesta la obligación que, derivada de lo dispuesto en el artículo 164 de la Ley del IVA, tiene la entidad holandesa (por ser sujeto pasivo de adquisiciones intracomunitarias, importaciones, entregas interiores o entregas intracomunitarias de bienes que pudiera realizar) de, entre otras, presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del IVA resultante.

En relación a las cuotas del IVA que la entidad consultante haya soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en el territorio de aplicación del IVA, correspondientes a operaciones de venta en las que no haya intervenido un establecimiento permanente situado en dicho territorio, no podrá utilizar el régimen de devoluciones a no establecidos al que se refiere el artículo 119 de la Ley del IVA, dado que la entidad consultante realiza entregas interiores a destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales así como entregas intracomunitarias de bienes que están sujetas en el TIVA-ES. Por ello, deberá seguir el procedimiento general previsto en el artículo 115 de la Ley del IVA.

Con respecto a las operaciones efectuadas por el establecimiento permanente que intervenga en el territorio de aplicación del IVA, dicho establecimiento, como sujeto pasivo del IVA, deberá presentar las declaraciones que correspondan al mismo, pudiendo deducir las cuotas soportadas que resulten deducibles conforme a los criterios establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley del IVA.

Por último, la DGT aclara que, en el caso de que se hayan repercutido cuotas del IVA por parte de un establecimiento permanente, por operaciones en las que no intervino, será necesario proceder a rectificar las cuotas indebidas repercutidas.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1993-13, de 13 de junio de 2013.

Exenciones – Transmisión de edificaciones con deficiencias en la construcción pero con certificado final de obras – Promoción con obras de urbanización pendientes de concluir.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la calificación que la entrega de una promoción debe recibir, bien como edificación en curso o bien como primera entrega de edificación, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad de crédito consultante resultó adjudicataria en un procedimiento de ejecución de garantía hipotecaria de una promoción de 25 viviendas en la que alguna de las fincas cuentan con certificado final parcial de obras pero no licencia de primera ocupación.

Las viviendas han sido transmitidas con deficiencias en la construcción de tales características que impiden su uso como tal a pesar de contar, algunas de ellas, con certificado final de obras.

Las obras de urbanización de la promoción están pendientes de finalizar y concluir.”

La DGT realiza el análisis para calificar una entrega como primera entrega o como edificación en curso, para determinar si procede aplicar la exención del IVA establecida en el artículo 20. Uno. 22º de la Ley del IVA dado que, del mencionado artículo, se deriva que a los efectos de aplicar la exención y calificar una entrega de edificación como primera o segunda o ulterior entrega, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

A sensu contrario, la DGT precisa que si la edificación está en fase de construcción o no terminada su entrega estará sujeta y no exenta del IVA, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales.

La particularidad en este supuesto de hecho es que las viviendas transmitidas presentan una serie de deficiencias en la construcción que impiden su uso como tal, a pesar de contar, algunas de ellas, con certificado final de obras.

En este sentido, la DGT hace referencia a la Ley 38/1999, de Ordenación de la Edificación y en el Código Técnico de la Edificación, para determinar cuándo se debe entender terminada una edificación y, en base a dicha Ley, concluye que la terminación de una obra se acreditará, con carácter general, mediante el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de ejecución de la obra.

El certificado de obra final tiene como finalidad confirmar que la edificación ha sido realizada por el director de la obra de conformidad con el proyecto respecto del cual se otorgó la correspondiente licencia de edificación y que la misma, previa la cumplimentación de los trámites

administrativos que correspondan, está en condiciones de ser utilizada para el destino previsto.

En consecuencia, según la DGT la transmisión de edificaciones una vez emitida la certificación final de obra tendrá la consideración de primera entrega de edificaciones terminadas a los efectos de lo previsto en el artículo 20.uno.22º de la Ley del IVA. Por su parte, la transmisión posterior de las edificaciones por el adquirente de las mismas tendrá la consideración de segunda entrega y, por consiguiente, la operación estará sujeta pero exenta del IVA.

Por último, y con respecto al estado de las obras de urbanización de los terrenos donde se ubica la promoción, la DGT concluye que:

- La adquisición de edificaciones terminadas ubicadas en terrenos en los que su urbanización esencial se encuentre completada, serán consideradas edificaciones terminadas a los efectos del artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, por lo que la adquisición por parte de la entidad consultante agota la primera entrega y, en consecuencia, la posterior transmisión tendrá la consideración de segunda entrega y, por tanto, exenta del IVA, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención.
- Sin embargo, la adquisición de edificaciones ubicadas en terrenos en los que su urbanización se encuentra incompleta, se calificarán como edificaciones no terminadas, aun cuando se haya emitido la certificación de final de obra, dado que la falta de implantación de servicios urbanísticos esenciales, como es el suministro de agua potable, debe llevar a calificar la edificación como no terminada a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestaciones nos V2089-13, V2090-13 y V2125-13, de 24 y 26 de junio de 2013.

Reglas de localización – Servicios prestados por vía electrónica – Plataformas de descarga de programas informáticos, videojuegos y libros electrónicos.

La DGT se ha pronunciado en estas contestaciones sobre diversos aspectos relacionados con los servicios prestados por vía electrónica a través de plataformas de descarga telemática, como son la regla de lugar de realización aplicable, las prestaciones de servicios en cadena (mediación), la base imponible, la forma de declaración de los servicios y la facturación de los mismos.

En el primero de los casos, el consultante es una entidad que ha formalizado un acuerdo con una plataforma de descarga de programas por internet situada en Luxemburgo, para la venta de aplicaciones informáticas desarrolladas por la primera.

Entiende la DGT que la entidad luxemburguesa realiza un servicio de mediación para la venta de los contenidos alojados en su plataforma, satisfaciendo una comisión a la consultante.

En relación con el segundo de los supuestos analizados, el consultante ha suscrito un contrato con una entidad irlandesa que han calificado como contrato de servicios de alojamiento de contenidos, cuyo objeto es la venta de las publicaciones de la consultante a través de internet directamente por la plataforma creada al efecto por la entidad irlandesa.

En estas circunstancias, será necesario determinar la naturaleza del servicio de descarga de contenidos, servicio que parece que prestan directamente las entidades luxemburguesa e irlandesa en nombre propio, pero por cuenta de los consultantes, pues son quienes suministran y facturan las descargas a los adquirentes.

Señala la DGT que, según se desprende, las consultantes no mantienen una comunicación y relación directa con los adquirentes de sus aplicaciones, tampoco han fijado las reglas y condiciones de la prestación del servicio electrónico, ni han ordenado la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación que deben satisfacer los adquirentes. De esta forma, es la entidad titular de la plataforma de descarga quien establece las condiciones del suministro, tiene conocimiento y relación directa con los adquirentes de la aplicaciones y establece las modalidades y condiciones del suministro, así como, del pago de la contraprestación, de lo que se puede deducir que esta entidad es quien presta en nombre propio un servicio electrónico a los adquirentes de las aplicaciones que pueden descargarse de la plataforma.

En consecuencia, estaremos ante dos prestaciones de servicios prestados por vía electrónica en cadena: la que realiza en nombre propio la consultante a favor de la entidad luxemburguesa (o irlandesa) titular de la plataforma de descargas y la que ésta última realiza, como se ha señalado igualmente en nombre propio, a los adquirentes de la aplicación, videojuegos o publicaciones.

Así, el consultante prestará un servicio por vía electrónica a la entidad luxemburguesa (o irlandesa) que no estará sujeto al IVA español, al ser su destinatario un empresario o profesional no establecido en TIVA-ES.

Por tanto, el consultante deberá facturar sus servicios sin repercutir IVA ya que se trata de una operación no sujeta, si bien, la DGT establece que deberá hacerse mención expresa "*inversión del sujeto pasivo*" de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de Facturación.

Por su parte, la consulta V2125-13, de 26 de junio sustituyó a la V2091-13 de 24 del mismo mes, anulando dicha contestación. En la misma se analiza la misma operativa que en los casos anteriores, pero desde la perspectiva contraria.

La consultante es una empresa española que explota una página web de descarga de programas y juegos, desde la cual se descarga un programa

propiedad de una empresa con sede en Israel. Por cada descarga del programa que realice un usuario de la página web, la empresa propietaria de dicho programa paga a la consultante un importe en función del lugar de residencia del usuario.

Parece deducirse que la entidad española realiza un servicio de mediación para la venta de los contenidos alojados en su plataforma percibiendo una comisión de la entidad israelí. En este caso, entiende a su vez la DGT que se trata de servicios prestados por vía electrónica en cadena, en nombre propio.

En consecuencia, la consultante deberá facturar a los usuarios del programa por el importe total del mismo. Por su parte, la entidad propietaria del programa facturará a la consultante intermediaria por el importe total del contenido digital menos el importe de la comisión cobrada por ésta última, como así se colige del artículo 79. Seis de la Ley del IVA, como regla especial de valoración de la base imponible.

En este sentido, la consultante recibirá un servicio por vía electrónica de la entidad israelí que estará sujeto al IVA en el TIVA-ES, al ser su destinatario un empresario o profesional establecido, siendo sujeto pasivo de dicho servicio la entidad consultante a través del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 84.uno.2º de la Ley del IVA.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2139-13, de 28 de junio de 2013.

Exenciones – Servicios relacionados con la importación de bienes incluidos en la base imponible del IVA a la importación.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la aplicación de la exención del artículo 64 de la Ley del IVA, en el caso de una empresa transitaria que cuando presenta los despachos de importación de sus clientes liquida los servicios de inspección sanitaria mediante el pago de la tasa correspondiente.

Esta tasa incrementa la base imponible de la importación y es exigida por la transitaria a su cliente por el mismo importe que fue satisfecha.

Señala la DGT que, de acuerdo con el susodicho artículo 64 de la Ley del IVA, está exento del IVA el reembolso exigido por la transitaria a su cliente con ocasión de la liquidación que la transitaria realizó de las tasas sanitarias a la importación cuando dicha liquidación está incluida en la base imponible a la importación, como sucede en el caso concreto.

12. Dirección General de Tributos. Contestaciones nos V2140-13 y V2141-13, de 28 de junio de 2013.

Reglas de localización - Diseño y montaje de stands en ferias, a celebrar tanto en España como en la UE, para empresarios españoles o comunitarios – Subcontratación del montaje.

A través de estas contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA del servicio de diseño y montaje de stands en ferias.

En un principio, la DGT establece que de acuerdo con la Resolución de este Centro Directivo de 12 de diciembre de 1.988, *"se considerarán directamente relacionados con bienes inmuebles los servicios de construcción, montaje, decoración y mantenimiento del pabellón de una feria o muestra y la puesta de dicho pabellón a disposición del usuario durante todo el tiempo que dure el certamen, manteniendo en todo momento el prestador de dichos servicios la propiedad de los materiales aportados y quedando obligado a retirarlos a su cargo y responsabilidad cuando termine el certamen.*

Los citados servicios se entenderán realizados en el territorio donde se construyan y ubiquen los pabellones cuyo uso se ceda."

No obstante lo anterior, apunta la DGT que este criterio doctrinal precisa ser revisado a la luz de la reciente jurisprudencia del TJUE de fecha 27 de octubre de 2011, recaída en el asunto C-530/09, Inter-Mark Group.

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

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

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

En consecuencia, cualquiera que sea la calificación que pudiera otorgarse a tales servicios conforme a la jurisprudencia del TJUE, al no ser un supuesto subsumible en alguna de las reglas especiales del artículo 70 de la Ley del IVA, sería de aplicación la regla general de

localización de servicios prevista en el artículo 69.Uno de la LIVA, es decir, se localizarán en el lugar en el que el destinatario tenga la sede de su actividad económica.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2142-13, de 28 de junio de 2013.

Entregas de bienes — Ejecuciones de obra mobiliarias — Aportación de materiales por el destinatario establecido en la UE — Entregas de los productos fabricados bien en TIVA-ES o con destino a la UE o a terceros países.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

“Entidad establecida en España celebra un contrato de suministro con una entidad holandesa para la fabricación de los productos A y B. La empresa holandesa aporta parte del material del producto A mientras que, en el producto B, los materiales son aportados íntegramente por la entidad consultante. Tras el proceso de fabricación, la consultante, por orden de la entidad holandesa, remite los productos a países tanto de la Unión Europea como fuera de ella.”

La entidad holandesa ha firmado con la empresa consultante un contrato de fabricación por encargo, mediante el cual, esta última fabricará dos productos, A y B, recibiendo de la empresa holandesa parte de los materiales necesarios del producto A, aportando la consultante el resto de los materiales y la mano de obra de los productos finales A y B.

De ello concluye la DGT que se trata de ejecuciones de obras mobiliarias, consideradas como entregas de bienes.

También resulta que, una vez aportados los materiales, la empresa consultante fabrica los productos A y B y, posteriormente, según órdenes de la entidad holandesa, se envían a países de la Unión Europea, y en alguna ocasión a terceros países.

La DGT resuelve que:

- a. La entrega de materiales por la entidad holandesa a la entidad española, para la fabricación del producto A, que será distribuido en España, constituye una operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes (artº 16.2º LIVA), que quedará sujeta al Impuesto.
- b. La entrega de materiales por la entidad holandesa a la entidad española, para la fabricación del producto A, que será distribuido a otros países distintos de España, no supone hecho imponible en el IVA.
- c. La fabricación de los productos A y B supone una ejecución de obra mobiliaria que tiene la consideración de entrega de bienes. Dicha

entrega se localizará en TIVA-ES, y por la misma, la sociedad consultante deberá repercutir el IVA a la sociedad holandesa.

- d. Las ventas de la sociedad holandesa de los productos A y B a empresarios establecidos en TIVA-ES, se consideran operaciones interiores realizadas por una sociedad no establecida, siendo sujeto pasivo de las mismas el empresario adquirente por el mecanismo de inversión del sujeto pasivo (artº 84.Uno.2º LIVA).
- e. Las ventas de la sociedad holandesa de los productos A y B a empresarios no establecidos en TIVA-ES, se considerarán operaciones de exportación (artº 21 LIVA) o entregas intracomunitarias de bienes (artº 25 LIVA), las cuales, estarán exentas del IVA.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2161-13, de 2 de julio de 2013.

Hecho imponible – Devengo – Deducciones – Subastas por Internet – Concesión de derechos de puja – Entregas de bienes adjudicados.

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

“La consultante pondrá a subasta, vía “on-line”, una serie de productos tecnológicos que previamente adquirirá a proveedores externos. Los clientes de la consultante podrán participar en las subastas adquiriendo previamente unos paquetes de pujas que les permitirán realizar las mismas”.

La DGT analiza, en primer lugar, la posible sujeción al IVA tanto de la adquisición de los paquetes de pujas, como de las pujas realizadas vía “on-line”.

De acuerdo con los artículos 8.Uno y 11 de la Ley del IVA, se concluye que la consultante realizará dos tipos de operaciones sujetas al IVA: por una parte, una prestación de servicios consistente en la concesión de derechos de puja y, por otra, la entrega al cliente del bien adjudicado en la subasta.

En lo referido a la adquisición de los paquetes de pujas, la DGT determina que, con motivo del pago anticipado realizado por los clientes y que les da derecho a participar en las subastas, el IVA correspondiente se devengará en el momento del pago de los paquetes, de acuerdo con la regla especial del artículo 75.Dos.

Por otro lado, el IVA correspondiente a las entregas de productos electrónicos se devengará, de acuerdo con el artículo 75.Uno de la Ley del IVA, cuando tenga lugar su puesta a disposición a favor del adquirente. Estas entregas tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento, salvo que al bien subastado le fuera aplicable un tipo

impositivo reducido, en cuyo caso a la entrega del mismo le sería de aplicación el referido tipo.

Finalmente, la DGT se pronuncia acerca de la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de los productos que, posteriormente, se someterán a subasta. Cumpliendo los requisitos subjetivos contenidos en el artículo 93 de la Ley del IVA, al tener la consultante la condición de empresario que realiza habitualmente entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales, analiza la DGT los requisitos objetivos enumerados en el artículo 94 de la Ley del IVA y concluye que en la medida en que dichos bienes adquiridos se utilicen por la consultante en la realización de las operaciones sujetas y no exentas del IVA, las cuotas soportadas en la adquisición de los mismos serán deducibles a efectos del IVA.

15. Dirección General de Tributos. Contestaciones nos V2164-13 y V2165-13, de 2 de julio de 2013.

Tipo impositivo – Servicios de teleasistencia – Concurso adjudicado mediante procedimiento negociado.

En las presentes contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación del tipo impositivo del IVA, en los siguientes supuestos de hecho:

“La consultante, sociedad mercantil, va a prestar servicios de teleasistencia en virtud de diversos contratos administrativos suscritos con distintos Ayuntamientos. Esta adjudicación se lleva a cabo en virtud del denominado procedimiento negociado por adjudicación directa de contratos menores.”.

“La consultante tiene contratada mediante gestión indirecta la prestación de servicios de ayuda a domicilio, en base a la legislación local, para personas que no tienen reconocida la situación de dependientes o que, teniéndola reconocida, no les corresponde el derecho a las prestaciones de dependencia.”.

En relación con el supuesto de hecho planteado en la primera consulta, la DGT analiza la posible aplicación del tipo reducido del IVA establecido en el artículo 91, apartado dos.2, número 3º de la Ley del IVA a la operación objeto de consulta, puesto que en el mencionado artículo de la Ley se indica que el tipo reducido podrá ser aplicable, entre otros;

“a los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche, atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre y cuando se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales

servicios que cubran más del 75 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en dicha Ley”.

En este sentido, la DGT señala que se aplicará el tipo impositivo reducido del 4 por ciento a las prestaciones de servicios de teleasistencia y ayuda a domicilio, cuando dichos servicios se correspondan, objetivamente considerados, con los definidos en el artículo 22.1 de la Ley de Promoción de la Autonomía Personal y Atención (Ley 39/2006), que incluye *“aquellos que facilitan asistencia a los beneficiarios mediante el uso de tecnologías de la comunicación y de la información, con apoyo de los medios personales necesario, en respuesta inmediata ante situaciones de emergencia, o de inseguridad, soledad y aislamiento. Puede ser un servicio independiente o complementario al de ayuda a domicilio.”*

Además, matiza la DGT que dicha aplicación del tipo reducido no se verá condicionada a la naturaleza de la fuente de financiación utilizada por parte de los entes públicos contratantes sino que se justifica con un control administrativo sobre los precios que se cobran.

A este respecto, en lo relativo al requisito de control sobre los precios que se cobran por los servicios, la DGT ha venido considerando que dicho requisito sólo se entendía cumplido cuando se prestaran mediante precios derivados de un concurso administrativo.

Sin embargo, tras el informe de fecha 7 de junio de 2013, de la Abogacía del Estado, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, la expresión “concurso administrativo adjudicado” debe entenderse equivalente a la prestación de los servicios en cuestión en virtud de un contrato administrativo adjudicado por alguno de los procedimientos previstos en la Ley de Contratos del Sector Público.

En consecuencia, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento cuando el precio obtenido por la prestación de este servicio, se hubiera preestablecido por la Administración adjudicataria. Sin embargo, no se aplicará cuando el servicio se preste por sociedades mercantiles en régimen privado no concertado, cuya contraprestación es pactada libremente.

En la contestación número V2165-13, la DGT ha puntualizado que, en relación con los servicios enumerados en el artículo 91, apartado dos.2, número 3º de la Ley del IVA, es preciso acudir a la definición que de tales servicios se efectúa en la mencionada Ley 39/2006, destacando la posibilidad de percibir una prestación económica vinculada al servicio, cuando el potencial beneficiario no tenga la posibilidad de recibir dichas prestaciones de un servicio público o concertado, es decir, debiendo acudir a un centro privado no concertado.

La DGT concluye, para el segundo supuesto de hecho planteado, lo siguiente:

- i) Se aplicará el tipo de 4 por ciento a las prestaciones de servicios que, objetivamente considerados, estén definidos en la Ley 39/2006, no estando condicionada a si el usuario dispone de un Programa Individual de Atención, ni a la naturaleza de la fuente de financiación utilizada por parte de los entes públicos contratantes.
- ii) Para poder aplicar el tipo de 4 por ciento, deberá existir un control administrativo sobre los precios que se cobran, bien mediante plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras. Lo determinante será que la contraprestación que obtiene la empresa adjudicataria del usuario, esté predeterminada en un contrato administrativo celebrado con una Administración Pública.
- iii) El tipo del 4 por ciento también será de aplicación cuando el servicio se preste como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios, cuando dicha prestación económica cubra más del 75 por ciento de su precio.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2391-13, de 17 de julio de 2013.

Hecho imponible – Sujeción al IVA – Ventas de tarjetas que permiten realizar reservas en diversos establecimientos hoteleros.

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

“La consultante es una agencia de viajes que comercializa una tarjeta por la que los clientes pueden reservar hoteles en régimen de media pensión. Cuando el cliente quiere utilizar el servicio reserva a través de la consultante, si bien, debe pagar el importe de la media pensión directamente en el hotel o a la consultante.”

Entiende la DGT de la información facilitada que el producto ofertado consiste en una tarjeta no nominativa que puede ser utilizada por su portador para el alojamiento en distintos establecimientos hoteleros, cuyo pago se realiza posteriormente por la consultante al operador turístico dueño de las habitaciones, una vez que se ha prestado el servicio de alojamiento al cliente.

El producto en sí se trataría de lo que se denomina un bono multiusos, toda vez que, si bien en el momento de la entrega de la tarjeta regalo está suficientemente identificada la naturaleza de los servicios que pueden adquirirse mediante la presentación de la misma, es decir, servicios de hostelería, no lo está el lugar en que dicha adquisición va a efectuarse, por cuanto que el portador de la tarjeta puede elegir entre establecimientos situados tanto en el TIVA-ES como en las Islas Canarias u otros destinos fuera de dicho territorio.

En esta contestación, la DGT, remitiéndose a lo ya señalado en su contestación de 7 de noviembre de 2003, nº V1858-03, respecto de la tributación de los denominados bonos multiusos, concluye que *“la comercialización de las “tarjetas” por parte de la entidad consultante es una operación no sujeta al IVA, pues lo que realmente se está entregando es un medio de pago de los servicios de alojamiento concretos que se pueden adquirir en los distintos establecimientos hoteleros.”*

En congruencia con lo anterior, la DGT entiende que la venta por la entidad consultante de “tarjetas” que permitan el alojamiento en los mencionados establecimientos es una operación no sujeta al IVA por la cual no habrá que repercutir el citado tributo.

Por otro lado, añade la DGT que, por lo que respecta a los servicios prestados por cada uno de los establecimientos asociados al programa, éstos estarán sujetos al IVA cuando, de conformidad con las reglas de localización de servicios contenidas en la LIVA, tales servicios se entiendan realizados en el TIVA-ES.

A este respecto, la DGT establece que los servicios de hostelería derivados del uso de las tarjetas regalo a que se refiere el escrito de consulta tendrán la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles por lo que, según lo dispuesto por el artículo 70.Uno.1º de la LIVA, se entenderán prestados en el TIVA-ES cuando los correspondientes bienes inmuebles radiquen en el citado territorio.

En relación con lo anterior, la DGT entiende que cada uno de los establecimientos hoteleros asociados, prestadores directos del servicio, deberán facturar al usuario por el servicio que le presten, y no a la consultante, emisora de las tarjetas, pues el destinatario de tal servicio es el usuario y no el emisor.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2436-13, de 19 de julio de 2013.

Devengo – Certificaciones de obra tramitadas y pagadas por los clientes mediante sistema “confirming” sin recurso.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el devengo del IVA en relación con el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante es una empresa constructora que tiene por objeto la ejecución de obras, que emite mensualmente las correspondientes certificaciones de obra que son tramitadas y pagadas por sus clientes mediante “confirming” sin recurso.”

En su contestación, la DGT recuerda su reiterada doctrina en el sentido de que el devengo del IVA en las ejecuciones de obras inmobiliarias se producirá:

“1) Si se trata de ejecuciones de obras con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra.

2) En las ejecuciones de obra sin aportación de materiales, cuando se efectúan las operaciones gravadas.

3) En las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos.

No se considerarán a estos efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiera sido hecho efectivo al empresario.

La presentación o expedición de las certificaciones de obras no determinará el devengo del Impuesto, salvo los casos de pago anticipado del precio anteriormente indicados.”

Apunta la DGT que el mero endoso, descuento o pignoración de la certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado de la obra a realizar y no determina, por tanto, el devengo correspondiente a dicha obra, y añade que no se entenderá cobrada la certificación de obra con la emisión de un pagaré sino únicamente en el momento de su pago por el deudor.

A partir de tales criterios, la DGT concluye que en los contratos de “confirming” el devengo del IVA se produce con la puesta a disposición de la obra en los supuestos de ejecuciones de obra que tengan la consideración de entrega de bienes y en el momento de su exigibilidad en los casos en que tengan la consideración de prestación de servicios.

Por tanto, considera la DGT que los pagos anteriores al hecho imponible por la entidad de “confirming” (entidad financiera) no suponen el devengo anticipado del IVA, el cual sólo se producirá con el pago del deudor.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2474-13, de 24 de julio de 2013.

Hecho Imponible - No sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento a efectos de IVA de la transmisión de un determinado negocio. En particular, el supuesto de hecho es el siguiente:

“El consultante es un empresario profesional dedicado al arrendamiento de locales de negocio. Tiene previsto la venta de uno de los locales dedicado a la explotación de un bar junto con sus muebles y enseres.”

En esta contestación, señala la DGT que, conforme a la escueta información facilitada por el consultante, es objeto de transmisión la explotación de un negocio de un bar, incluyendo en dicha transmisión los muebles y enseres necesarios.

La DGT entiende que, según dichos hechos, parece que lo se transmite es una estructura organizativa que, por si misma, es suficiente para el desarrollo de una actividad económica autónoma, por lo que dicha transmisión constituiría una operación no sujeta al IVA.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2476-13, de 24 de julio de 2013.

Reglas de localización – Regla del uso efectivo en TIVA-ES – Servicios prestados a una entidad suiza.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta al siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una mercantil establecida en el TIVA-ES que presta servicios electrónicos en el mercado español consistentes en la distribución de contenidos generados por una entidad suiza del mismo grupo multinacional, que es la titular de la propiedad intelectual de los contenidos.

Por otra parte, la consultante presta servicios a la entidad suiza necesarios para que esta elabore los contenidos que luego las distintas empresas del grupo distribuyen a nivel internacional en sus respectivos mercados.

Los servicios objeto de consulta se concretan en el suministro de información económica, política y financiera del mercado español, el desarrollo, diseño y producción de software, así como el necesario soporte administrativo.”

En su contestación, la DGT siguiendo los criterios jurisprudenciales del TJUE señala que en la medida en que tales servicios de suministro de información son prestados a una empresa establecida en Suiza y vayan a ser utilizados por la misma para la realización de prestaciones de servicios que se localicen, al menos en parte, en el TIVA-ES, estarán sujetos y no exentos del IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la LIVA.

Añade la DGT que parece deducirse que las prestaciones de servicios efectuados por la consultante a la entidad suiza se localizan en el TIVA-ES en la medida en que se utilizan o explotan de manera efectiva en dicho territorio, toda vez que las operaciones a las que sirven tales servicios (prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica a la consultante), conforme a las reglas de localización de servicios aplicables se consideren efectuadas en el TIVA-ES.

Por tanto, entiende la DGT que *“a falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, la aplicación parcial de la regla establecida en el artículo 70.Dos de la LIVA en el caso planteado puede establecerse atendiendo a la proporción de ingresos que obtenga la entidad suiza derivados de licencias proporcionadas a la entidad consultante en las que haya utilizado los servicios de información proporcionados por la consultante y que conforme a las reglas de localización de servicios, se entiendan realizados en el TIVA-ES respecto del total de ingresos que obtenga la entidad suiza por las licencias totales derivadas de su explotación o desarrollo.*

Por otra parte, en la medida en que hasta el final del año, de acuerdo con el contenido de la consulta, la consultante no puede conocer con exactitud la referida proporción, podrá determinar una porcentaje provisional siguiendo un criterio razonable y homogéneo adoptado conforme a la realidad de las operaciones, sin perjuicio de que una vez conocida la proporción definitiva, en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural la consultante regularice y ajuste la tributación determinada según el porcentaje provisional conforme a la proporción definitiva.”

20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2503-13, de 25 de julio de 2013.

Reglas de localización – Servicios de arrendamiento, montaje y desmontaje de andamios a favor de una entidad portuguesa no establecida – Obligaciones formales – Declaración recapitulativa.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de las operaciones efectuadas por una empresa española que instala y arrienda los andamios a una sociedad portuguesa para la realización por ésta de unas determinadas obras en el TIVA-ES.

La DGT entiende que los referidos servicios se entenderán realizados en el TIVA-ES, cuando su destinatario tenga en dicho territorio la sede de su actividad económica, en atención a la regla general de lugar de realización prevista para servicios prestados entre empresarios o profesionales.

Por tanto, señala la DGT que parece deducirse que la empresa portuguesa destinataria de los servicios no se encuentra establecida ni dispone de un establecimiento permanente en el TIVA-ES y, por tanto, dichos servicios no estarán sujetos al IVA en España.

En lo que respecta a las obligaciones formales, indica la DGT que estos servicios tendrán para la consultante (empresa española) la calificación de prestaciones intracomunitarias de servicios, a tenor de lo establecido en el artículo 79 del Reglamento del IVA.

A este respecto, recuerda la DGT que la realización de estas operaciones determina para el empresario o profesional que las realiza la obligación de informar de las mismas en la declaración recapitulativa de

operaciones intracomunitarias, modelo 349, que deberá presentarse mensual o trimestralmente de acuerdo con los criterios contenidos en el artículo 81 del referido Reglamento.

Finalmente, añade la DGT que *“el sujeto pasivo de dicho servicio será su destinatario a través del mecanismo de inversión en el Estado miembro en el que se encuentre establecido, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 196 de la Directiva del IVA, precepto que se corresponde con el artículo 84.uno.2º de la LIVA.*

Además, tanto prestador como destinatario del servicio intracomunitario deberán disponer de un número de identificación fiscal atribuido por sus correspondientes administraciones fiscales. En el caso de la consultante, tratándose de la Administración tributaria española, la atribución del mencionado número se realizará previa solicitud de inscripción en el Registro de operadores intracomunitarios (ROI).”

21. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2622-13, de 7 de agosto de 2013.

Hecho imponible – Autoconsumo de bienes – Cambio de afectación de inmuebles – Deducciones.

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

“La entidad consultante es una promotora que ha adquirido un terreno urbanizable y un edificio urbano constituido por dos locales, 11 viviendas y tres almacenes. Con respecto al edificio, la consultante tiene la intención de rehabilitarlo totalmente y proceder a su venta, sin embargo, tres de las viviendas que lo componen se encontraban ya arrendadas desde el momento de la venta, si bien se están adoptando las medidas oportunas para conseguir el desalojo voluntario o el desahucio de las mismas.”

En primer lugar, la DGT analiza el hecho de que las tres viviendas arrendadas puedan ser consideradas autoconsumos de bienes de acuerdo con el artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA que incluye los cambios de afectación de bienes de un sector a otro de la actividad empresarial.

En este sentido, la DGT comienza su análisis comprobando si se ha producido efectivamente un cambio de afectación de los inmuebles arrendados o si, por el contrario, el hecho de que la consultante mantenga sus intenciones de destinar las viviendas arrendadas a la venta impide la consideración de la existencia de dicho cambio de afectación.

Para ello, la DGT se apoya en una resolución del TEAC de 8 de octubre de 2008 en la que el Tribunal, ante un supuesto de hecho muy similar, concluye que:

- i) en el autoconsumo de bienes por afectación o, en su caso, cambio de afectación, sólo existe tal afectación a un destino o a un uso, cuando hay una utilización efectiva en ese destino o uso, primando dicho uso efectivo sobre la intencionalidad del sujeto pasivo.
- ii) en el caso de que un edificio esté integrado por distintas viviendas, locales o almacenes, sólo cabrá entender que se produce el hecho imponible de autoconsumo en relación con las partes concretas del edificio (viviendas, locales o almacenes) que sean efectivamente objeto de arrendamiento.

En el presente caso, recuerda la DGT que será necesario tener en cuenta la segunda de las precisiones, dado que, la entidad consultante adquirió un inmueble que constaba de dos locales comerciales, once viviendas y tres almacenes, y tres de las once viviendas se encuentran arrendadas percibiéndose por ello la correspondiente contraprestación.

Una vez que la DGT considera que existe una afectación de las viviendas arrendadas a la actividad arrendaticia, prosigue su análisis tratando de comprobar si se produce o no alguno de los autoconsumos regulados en el artículo 9.1º.c) y/o d) de la Ley del IVA.

En primer lugar, y en lo relativo a la dispuesto en el artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA, comprueba la DGT que el arrendamiento de bienes inmuebles y la promoción inmobiliaria tienen asignado epígrafes diferentes en el CNAE, así como que, con carácter general, los regímenes de deducción (porcentajes de prorrata) de ambas actividades (la de arrendamiento sin opción de compra y la promoción inmobiliaria) difieren en más de 50 puntos porcentuales.

Por ello entiende que la entidad consultante tendrá, al menos, dos sectores diferenciados de actividad produciéndose, por tanto, un autoconsumo de bienes por el cambio de afectación de las tres viviendas objeto de arrendamiento del sector de promoción al sector de arrendamiento.

En lo relativo al autoconsumo regulado en el artículo 9.1º.d) de la Ley del IVA entiende la DGT que dado que la entidad consultante es una promotora que va a destinar una parte de los inmuebles que iban a ser objeto de rehabilitación, a la actividad de arrendamiento sin opción de compra para uso exclusivo como vivienda, esta operación constituye un autoconsumo de bienes producido como consecuencia del traspaso de bienes del ciclo de explotación al inmovilizado.

Sin embargo, recuerda la DGT que cuando se produzcan simultáneamente ambos supuestos de autoconsumos prevalecerá, por su mayor especificidad, la letra c) sobre la letra d) de dicho artículo 9.1º.

Por lo tanto y a modo de conclusión señala la DGT que la consultante habrá de liquidar la operación de autoconsumo, que se produce al afectar las tres viviendas a la actividad de arrendamiento, con arreglo a la letra c) del artículo 9.1º de la Ley del IVA.

Por último, la DGT trata de analizar el régimen de deducciones aplicables a cada uno de los sectores diferenciados de acuerdo con lo señalado en el artículo 101 de la Ley del IVA.

Dado que la entidad consultante tiene dos sectores diferenciados, el IVA soportado como consecuencia de la existencia de un autoconsumo, por el cambio de afectación de tres viviendas del sector promoción al sector arrendamiento, no será deducible en cuantía alguna, dado que el porcentaje de deducción del sector de arrendamiento es del cero por ciento.

Por otro lado matiza que, en lo que respecta a las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de la adquisición del terreno urbanizable, estas serán deducibles en su totalidad dado que dichos terrenos se encontrarán, presumiblemente, afectos a la actividad de promoción inmobiliaria, la cual, a falta de otra información en contrario, tiene una prorrata de deducción del cien por cien.

Por último, la DGT señala que, en el caso de que la entidad lleve a cabo finalmente la rehabilitación del inmueble y proceda a la venta del mismo, esta transmisión será una entrega de bienes sujeta y no exenta del IVA, por lo que si dicha operación se realiza dentro del periodo de regularización a que se refiere el artículo 107.Tres de la Ley del IVA, deberá efectuarse la regularización del IVA soportado correspondiente a las viviendas arrendadas en los términos establecidos en el artículo 110.Uno.1ª de la misma Ley.

22. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2623-13, de 7 de agosto de 2013.

Transferencias de bienes - Operación asimilada a entregas intracomunitarias – Régimen de ventas a distancia – Reglas de localización de servicios logísticos.

En la presente consulta, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción o no al IVA de las operaciones descritas en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, establecida en el TIVA-ES, se dedica a la venta de productos por Internet a personas físicas residentes en toda la Unión Europea.

La entidad tiene la intención de vender estos productos por medio de una empresa especializada en venta por página web establecida en Luxemburgo. No obstante, se plantea dos opciones:

1ª Que la intermediaria actúe exclusivamente como plataforma de pago, facturándose por la mediación en la venta y en el pago.

2ª Que la intermediaria ponga a disposición de la consultante un almacén de su propiedad en el Reino Unido, enviándose allí las mercancías con carácter previo a su venta a los clientes finales. La intermediaria no adquiriría la propiedad de dichas mercancías sino que

facturaría por sus servicios de mediación en la venta y en el pago y por el servicio logístico que incluiría el almacenamiento y envío de los productos.”

En el caso objeto de consulta, cuando el suministro de los bienes se realiza previo depósito de los mismos (opción 2ª), en el almacén de la entidad intermediaria, la DGT entiende que se produce una transferencia de bienes, los cuales siguen siendo de propiedad de la consultante, con destino al territorio de otro Estado miembro, en este caso Reino Unido. Dichos bienes proceden del TIVA-ES con destino a otro Estado miembro para ser afectados a las necesidades de la entidad consultante en dicho Estado miembro de destino. Por tanto, concluye la DGT que en esta segunda opción, se trataría de una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes (artículo 9.3º de la Ley del IVA) que, en principio, estaría sujeta y exenta al IVA.

No obstante, precisa la DGT que la regulación contenida en el artículo 9.3º de la Ley del IVA sólo puede ser de aplicación cuando no se conoce de antemano quién es el destinatario concreto de los bienes transportados o expedidos.

Sin embargo, si los bienes son enviados desde el TIVA-ES con destino a un cliente concreto, aunque los bienes hagan una parada en el depósito de la entidad intermediaria, ya no resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 9.3º de la Ley del IVA, sino el régimen de ventas a distancia.

En este último supuesto, la DGT analiza cuales serían las posibles situaciones que se podrían dar:

“1º) Si los destinatarios de estas entregas son particulares, que no tienen la consideración de empresarios o profesionales, domiciliados en Reino Unido, cabe la aplicación del régimen de ventas a distancia, siendo la tributación en origen o en destino dependiendo del volumen de operaciones

2º) Si los destinatarios de los bienes son particulares, que no tienen la consideración de empresarios o profesionales, domiciliados en otros Estados miembros de la Unión Europea, procedería la aplicación, en su caso, del régimen de ventas a distancia, teniendo en cuenta que el Estado de origen de la expedición o el transporte sería el territorio de aplicación del Impuesto y el Estado miembro de llegada sería el Estado miembro donde esté establecido cada cliente y al que lleguen finalmente las mercancías.”

Por último, en lo que se refiere al lugar de realización de los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena así como de los servicios logísticos (recepción, depósito y transporte) prestados por la entidad intermediaria a la entidad consultante, la DGT entiende que habrá que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA llegando a la conclusión que dichos servicios se entenderán realizados en el TIVA-ES estando, consiguientemente, sujetos al IVA.

IV. World VAT News.

Agosto

1. Bahamas - VAT to be introduced

The government has announced that a VAT will be introduced from 1 July 2014 at the rate of 15%. The VAT threshold will be set at BSD 50,000, and VAT reZero-rating will apply to exported goods and services and the international transport of goods and passengers. Certain goods and services will be exempt from VAT, including financial services, transfers of leases and residential buildings, agriculture and fisheries, health and education services, and social and community services.

2. Canada - Retail sales tax increase in Manitoba from 1 July 2013

On 16 April 2013, the government of Manitoba announced that it would be increasing the provincial sales tax (PST) from 7% to 8% with effect from 1 July 2013.

The rate increase will assist with infrastructure funding. The rate will return to the prior rate on 1 July 2023.

Robert Demers, rdemers@deloitte.ca, Partner, Deloitte Canada Lorraine Jutras, ljutras@deloitte.ca, Partner, Deloitte Canada Michel Lagrange, mlagrange@deloitte.ca, Partner, Deloitte Canada

3. Colombia

Draft decree would remove requirement to register contracts for the export of services.

At present, the export of services can only be treated as exempt (with credit) if the contract for the services has been reviewed and registered by the tax authorities as having met prescribed conditions. Any subsequent review by the tax authorities is limited to verifying that the conditions are being complied with.

The government has proposed a decree to remove the requirement to register contracts, and therefore the exemption will depend on the fulfillment of other requirements. This regulation will only apply after the decree is issued.

Pedro Sarmiento, psarmiento@deloitte.com, Partner, Deloitte Colombiaturns and payment will be made on a monthly basis. The VAT will apply to a wide range of goods and services. A 10% rate will apply to hotels, replacing the current Hotel Occupancy Tax.

4. China- Imminent release of national implementation rule for VAT exemption under VAT reform pilot program

The long-awaited implementation rule for VAT exemption treatment, at the national level, is likely to be announced by the State Administration of Taxation (SAT) very soon. The exemption treatment is very likely to take

retroactive effect from 1 January 2012, when the VAT reform pilot program was launched. The draft is understood to be awaiting sign off with central government. Whilst it had been expected that the implementation rules would have been issued by now, it is understood that they are still under internal review. However, the release is expected to be imminent.

Under the VAT reform pilot program, the provision of certain pilot services (such as consulting for overseas companies) should be exempt from VAT. Although it is not stipulated in the rule, in practice the application of VAT exemption must be pre-approved by the tax authorities. Due to the lack of detailed implementation guidance, the local tax authorities have no basis to review and approve the application, and therefore, it is not possible to apply the exemption; accordingly, VAT must be charged.

The implementation rule will therefore be welcomed by impacted companies. In particular:

- The rule will provide detailed requirements for the eligibility of services for VAT exemption.
- In terms of the application procedure, it is likely that confirmation from other authorities, such as (local branches of) the Ministry of Commerce, regarding the nature of services rendered will be provided.

In view of the above, it is recommended that impacted companies continue to monitor developments to ensure they are able to apply the VAT exemption, if it is available.

Implementation rule announced regarding VAT collection and administration under VAT reform pilot program.

With the national roll out of the VAT reform pilot program, which took effect on 1 August 2013, SAT issued Bulletin 39 on 10 July 2013 to specify the VAT collection and administration requirements under the program. The highlights of Bulletin 39 include the following:

- Freight invoice issuance
As the supply of freight services is subject to VAT under the national VAT reform pilot program, rather than the previously charged Business Tax (BT), SAT has updated the freight invoice issuing system and the template for freight VAT invoices.
- Transition rule for issuing red-letter BT invoices
“Red-letter BT invoices” refer to the BT invoices that can be used as a credit note to offset the original BT invoices issued.

Where a taxpayer provided services that were subject to BT and issued a BT invoice prior to the VAT reform pilot program and the BT invoice was credited due to specified reasons (e.g., the information

on the invoice was incorrect), the taxpayer shall apply to the in-charge tax bureau by 31 March 2014 to issue a red-letter BT invoice (rather than a red-letter VAT invoice or freight VAT invoice).

5. India - Trade secrets and confidential information not intellectual property rights under service tax law.

The tax authorities considered that the transfer of trade secrets and confidential information acquired as a co-owner was the receipt of a service subject to service tax, as an “intellectual property rights” service.

In a recent case, the Mumbai Tribunal observed that there was no law governing trade secrets or confidential information in India and the rights, therefore, did not constitute intellectual property rights as then defined in service tax law. (Prior to 1 July 2012, service tax was leviable on the temporary transfer of intellectual property rights that were protected by any law in India.)

The Tribunal further observed that the appellant had become a co-owner of the intellectual property, implying that the transfer was permanent and the permanent transfer of intellectual property rights does not amount to the supply of services. Therefore, the transaction is not an “intellectual property rights” service.

Clarification of Voluntary Compliance Encouragement Scheme, 2013 (VCES)

The Central Board of Excise and Customs has issued clarifications of certain issues encountered by trade and industry in respect of the VCES, an amnesty scheme introduced for the payment of service tax dues. The clarification paves the way for declaring and paying the tax dues for the period October 2007 to December 2012 without interest and penalties.

6. Korea - Legislative changes

The Ministry of Strategy and Finance (MOSF) has announced amendments to the VAT law with effect from 1 July 2013 to rearrange and reclassify articles, paragraphs and subparagraphs to assist taxpayers’ better understanding of the law.

The amended law also clarifies the following issues:

- The definition of business place;
- The definition of supplementary provision (the definition provides that the supply of goods or services indispensably annexed to the supply of goods that is the main transaction is deemed to be included in that supply of goods; similarly, the supply of goods or services indispensably annexed to the supply of services that is the main transaction is deemed to be included in that supply of services);
- The issuing of tax invoices on the receipt of cash;
- The zero-rating rules;

The calculation of fair market value where the parties to the transaction are affiliated;

- The rules regarding import VAT invoices.

- The MOSF published a further amendment to the VAT law providing that from 26 July 2013, an amended import VAT invoice can only be issued where:
- The importer has voluntarily filed an amended custom clearance, or
- There has been no substantial error made by the importer before the tax authorities commence the custom clearance inspection process.
- Also, from 26 July 2013, if the import value is increased due to a customs audit, the related input VAT will not be refunded.

7. Malaysia - GST workshop series

GST has been on the Malaysian tax reform agenda over the last several years. It is widely recognised as a vital part of Malaysian tax reform and the government has consistently stressed the efforts being made to ensure a successful implementation. With the newly-formed government given a fresh mandate, GST will undoubtedly be given a priority moving forward. In the recent months, an increasing number of new GST guidelines have been issued. It is anticipated that campaigns to enhance general public understanding and acceptance of GST will be rolled out next.

Whilst GST is ultimately a consumption tax, businesses are responsible to properly account, report, and remit their tax to the Royal Malaysian Customs. The requirements and responsibilities placed on businesses impact across a number of business operations; policies, contracts, systems, and procedures may need to be changed and people trained to implement the new GST requirements effectively.

With that in mind, the Deloitte Malaysia GST team is holding a series of GST workshops designed to update attendees on developments surrounding the Malaysian GST regime which is expected to be introduced in the near future. Delivered by GST leaders with a passion for the subject and focused on both technical and practical issues, these workshops will provide a clear understanding of how the Malaysian GST will operate, obligations and how it would affect business operations.

The topics and dates for the workshop series are as follows:

- Session 1: Malaysian GST Fundamentals – 20 August 2013
- Session 2: Manufacturing and export – 18 September 2013
- Session 3: Freight and passenger transportation – 10 October 2013
- Session 4: Retailing and services – 19 November 2013
- Session 5: Construction and property developer – 10 December 2013

8. Bulgaria - Domestic reverse charge

The government plans to introduce a reverse charge mechanism on domestic supplies of unprocessed cereals, as a measure against VAT fraud. It is expected that the new rules will apply from 1 January 2014 until the end of 2018. The draft amendment to the Bulgarian VAT Act has been released, but the legislation is still to be discussed and approved by the parliament.

CJEU rules that VAT on expenses relating to subcontract staff was recoverable.

The Court of Justice of the European Union (CJEU) has gone straight to judgment in the Bulgarian case of AES-3C Maritsa Iztok I EOOD, about the recovery of input VAT on transport costs, work clothing, and safety gear used by staff provided to it (and employed) by another entity and the expenses incurred on business trips that they took on behalf of the company. The judgment suggests that, in general, as long as costs incurred by a taxpayer relate to that taxpayer's taxable economic activities, the fact that another party (e.g., a sub-contractor or agency staff member) is involved should not prevent input VAT recovery.

9. Germany - CJEU Advocate General suggests that holiday discounts should generally reduce VAT

The A-G has delivered his opinion in the German case of Ibero Tours. The Opinion suggests that travel agents should be able to reduce the amount of VAT they pay to reflect discounts that they have funded out of commission payable by the tour operator – provided that an EU holiday is involved.

It remains to be seen whether the CJEU will agree with the A-G's Opinion when it decides the case (probably later this year or early in 2014). If the CJEU follows the A-G's opinion this will not only confirm and harmonize the current treatment of discounts given by travel agents but also by other agents, e.g., in the automotive sector.

10. Italy - Stamp duty increase

From 26 June 2013, the fixed stamp duty rate of EUR 1.81 increased to EUR 2.00; the fixed stamp duty rate of EUR 14.62 increased to EUR 16.00.

New VAT regime for goods enclosed with books and magazines.

From 1 January 2014, there will be an amendment to the definition and treatment of “integrative supports” and gadgets to publishing products and to the related VAT rate and VAT treatment.

The new provision makes a distinction between “integrative supports” (tapes, disks, video tapes, and other audio and video storage formats) and goods other than integrative supports.

Where integrative supports are sold in a single package together with books, newspapers or periodicals, with a single price and with no other commercial use, these supports are considered to be ancillary to the books, etc. and therefore fall under the special VAT regime, with the same (reduced) VAT rate that applies to books, etc.

For integrative supports that do not meet the above conditions (e.g., there is not a single price and/or there may be other commercial uses) and for other kinds of goods (such as gadgets) enclosed with books, etc., the ordinary VAT rate of these goods must be applied, where the value of

the enclosed goods is less than 50% of the total value of the supply, the VAT (at the ordinary rate of the different goods) can be calculated in accordance with the special VAT regime.

VAT refund to travel agencies and tour operators

In accordance with a CJEU interpretation of Article 310 of the Principal VAT Directive, a recent law decree clarifies that, with effect from 21 June 2013, VAT incurred on purchases of goods and services falling under the Tour Operators Margin Scheme is not refundable where the goods and services are acquired by tour operators established outside the EU for the direct benefit of travelers.

Joint liability of contractor and subcontractor for VAT due by subcontractor

From 21 June 2013, contractors and subcontractors will no longer be jointly and severally liable (to the extent of the amount of the consideration due) for the payment of VAT due by the subcontractor.

Rental and supply of immovable property

The tax authorities have published a circular dated 28 June 2013 summarizing the VAT regime for the rental and supply by way of sale of immovable property, including tables with the VAT and register tax applicable.

The circular also clarifies a change to the rules applying to the rental of immovable property which applied from 26 June 2012. A decision dated 29 July 2013 includes the new form that must be submitted electronically to the tax authorities in order to opt to tax the VAT on the rental of housing, for agreements in force on 26 June 2012.

VAT credit accrued in years for which VAT returns have been omitted

In a circular dated 25 June 2013, the tax authorities clarified that a VAT credit accrued in years in which VAT returns have not been filed can be offset by the tax authorities against the tax debit arising from the communication of irregularity. Where a taxpayer is utilizing a tax credit in respect of a VAT return that has not been filed, the tax authorities will send a communication of irregularity, claiming back the amount of the credit, which can be used for the offset. Interest and penalties may also be imposed for the part of the credit actually offset. The taxpayer may provide proof of the actual existence of the tax credit within 30 days of receipt of the communication of irregularity.

New rules to file the “spesometro” and other communications

On 2 August 2013, a provision was published setting out the new form, new rules, and technical instructions (tracking records) of the “spesometro” communication (the client and suppliers list). The provision clarified the due dates for the 2012 and subsequent years.

The communication for the year 2012 must be submitted in November 2013 – by 12 November for taxpayers submitting spesometro with monthly VAT computations and by 21 November for other taxpayers.

Communications for subsequent years must be filed in April of the year following the year to which it relates – by 10 April for taxpayers submitting spesometro with monthly VAT computations and by 20 April for other taxpayers.

The provision also clarified that the new form must be used for the following communications:

- By taxpayers required to communicate supplies of tourism services to non EU individuals resident outside Italy paid for in cash with a value of EUR 1,000 or greater.
- By taxpayers in the business of leasing or renting cars, caravans or other vehicles, leisure boats, or aircrafts, if they elect to use this form instead of the existing communication method.
- From 1 October 2013, by taxpayers required to report to the Italian tax authorities purchases made from suppliers established in San Marino. In this case, the electronic filing must be made by the end of the month following the registration of the purchase.

From 1 October 2013, the report to the tax authorities of transactions with organizations established, resident, or domiciled in “black list” countries.

11. Malta - Reduced VAT on short-term yacht charters starting in Malta

On 29 July 2013, the VAT Department published guidelines in relation to the VAT treatment of short-term yacht charters starting in Malta. These guidelines follow to a large extent the interpretation currently being applied to long-term yacht leases.

Guidelines

In terms of the guidelines, a short-term charter of a yacht is an agreement whereby the yacht owner/operator contracts the use of the yacht, for a consideration, with a crew or on a bare boat basis for not more than 90 days. In the absence of the new interpretation, where such yacht is put at the disposal of the customer in Malta and will be used for leisure purposes, VAT of 18% would have been due on the charter fees charged. As a result of the VAT Department’s interpretation, however, the Malta VAT chargeable on the charter is limited to that portion of the use of the yacht within the territorial waters of the EU.

The guidelines set out to establish the estimated percentage of the VAT taxable portion of the charter fees based on the time that the yacht is made use of within the territorial waters of the EU. The percentages are set according to the length of the yacht and its means of propulsion (power or sailing). 18% VAT is then applied only on the established percentage of the charter deemed to be related to the use of the yacht within EU territorial waters. The table below indicates the applicable percentage portions.

Yacht type	% of charter deemed to be taking place in the EU	Computation of Malta VAT
Sailing boats or motor boats over 24 meters in length	30%	30% of taxable value x 18%
Sailing boats or motor boats between 20.01 and 24 meters in length	40%	40% of taxable value x 18%
Motor boats between 16.01 and 24 meters in length	40%	40% of taxable value x 18%
Sailing boats between 10.01 and 20 meters in length	50%	50% of taxable value x 18%
Motor boats between 12.01 and 16 meters in length	50%	50% of taxable value x 18%
All other boats	100%	100% of taxable value x 18%

Conditions

Prior to applying the above VAT treatment, the owner/operator of the yacht must seek approval in writing from the Malta VAT Department, which may grant such approval provided the following conditions are satisfied:

- The supplier of the yacht is a person registered for VAT in Malta;
- The yacht charter contract indicates the place where the charter commences (i.e., Malta), the charter price, and a statement that the yacht shall sail outside EU waters;
- Upon application, the supplier of the charter produces sufficient documentation to identify the yacht with regards to hull number, port of registry, registration number, and any further documentation confirming the size and type of yacht.

The VAT Department may request proof of any payment in connection with the charter.

Recovery of input tax The guidelines confirm that the owner/operator may reclaim input tax incurred on the fuelling and provisioning of the yacht, insofar as such costs are recharged to the client at the standard VAT rate. If, on the other hand, the owner/operator pays fuelling, provisioning, and similar costs on behalf of the client and merely recharges such costs at no mark up (as is typically the case where the client pays an Advance Provisioning Allowance before the charter starts), no input tax may be claimed by the owner/operator and no VAT would be chargeable on the relative claim for reimbursement of such expenses. The supplier of the charter would, subject to the normal provisions of the law, be entitled to claim input tax incurred on fuel purchased for the outward journey of the yacht to its next port of destination after completion of the charter.

12. Netherlands - VAT return letter to be abolished from 1 January 2014

Resident taxable persons and nonresident taxable persons with a tax representative must electronically file their VAT returns. Taxable persons currently receive a so-called return letter (aangiftebrief) by mail, reminding them to file their VAT returns. These letters also include giro collection forms that can be used to pay the VAT due.

In a notification published on its website, the tax authorities recently announced that these VAT return letters will be abolished. Entrepreneurs will then have to monitor the due dates for filing their VAT returns themselves.

Early in January 2014, VAT taxpayers will receive a list of VAT return periods, due dates for filing and payment, and payment references to facilitate a smooth transition. If taxpayers wish to receive email notifications to remind them to file VAT returns, they must access the secured part of the tax authorities' website, enter their email address in the user settings, and tick the box indicating they wish to receive email messages.

From December 2013, giro collection forms will no longer be included with VAT returns.

Contract for asset management with employer instead of with pension fund may have a positive tax effect

The CJEU has ruled in the Dutch case *fiscale eenheid PPG Holdings BV c.s* that an employer may deduct VAT on costs it pays for the asset management and administration of a pension fund if there is a direct and immediate link between these costs and the company's economic activity as a whole.

As to the question whether the costs qualify for the VAT exemption for collective asset management the CJEU refers to its judgment in the *Wheels Common Investment Fund Limited* case, which states this not to be the case.

This judgment seems to be an extension compared with the Dutch tax authorities' current policy. Based on this CJEU judgment, an employer may technically deduct VAT on costs it is charged for the management and business operations of a pension fund. Entitlement to deduction means the contracts and invoices for the asset management and the administration must be in the name of the employer. In addition, the costs must be classified as general costs. If so, the VAT on the costs may be deducted based on the employer's applicable pro rata entitlement to deduct VAT. As the employer generally has a 100% entitlement to deduct and a pension fund commonly only deducts part of the VAT, this may result in a considerable benefit.

13. Poland - Planned changes to tax point rules

As advised in previous editions of GITN, from 1 January 2014 a number of changes to the Polish VAT Act will come into force.

However, the Polish parliament recently agreed a bill amending the new law insofar as it relates to tax point recognition. In particular, it is proposed that the tax point for certain services including telecommunications, leasing, etc. and for the distribution and supply of energy will be upon the issue of an invoice.

This is a change in the tax point recognition rule in comparison with the current wording of the VAT Act and the wording of the amended VAT Act effective from 1 January 2014.

The bill is now due to be agreed by the upper chamber and signed by the Polish president.

Minister of Finance rules on tax point for transportation services
In August 2013, the Polish Minister of Finance issued a general tax ruling on the tax point for transportation services. The Minister referred to the Polish case TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. where the CJEU ruled that the Polish VAT provisions on tax point recognition in respect of transportation services were not compliant with the VAT Directive.

The ruling stated that Polish taxpayers may elect when to recognise the tax point with respect to transportation and forwarding services; taxpayers can either account for VAT in relation to these services according to the specific tax point rules in the Polish VAT law (i.e., receipt of payment but not later than 30 days from the completion of the service) or according to the general rule (i.e., the issue of an invoice but not later than seven days from the performance of the service).

It could be argued that the ruling could also apply to other types of transactions subject to specific tax point regimes that are not compliant with the VAT Directive.

14. Russia - VAT relief relating to the Sochi Olympic and Paralympic Games

A new law enacted on 23 July 2013 establishes VAT relief for the XXII Winter Olympic Games and the XI Paralympic Games (the Games). In particular, the law stipulates that the foreign organizers of the Games, foreign marketing partners to the International Olympic Committee (including official broadcasting companies), and their Russian branches and representative offices are not required to act as tax agents and pay to the tax authorities reverse charge VAT with respect to goods, services and property rights purchased in connection with the Games.

The law also provides that the zero VAT rate will apply to purchases made by the foreign organizers of the Games, foreign marketing partners to the International Olympic Committee (including official broadcasting

companies), and their Russian branches and representative offices made in connection with the Games. The procedure for applying the zero VAT rate will be established by the Russian government.

According to the law, the Russian government will also establish a procedure for the reimbursement of VAT amounts incurred by the abovementioned organizations from 1 January 2011. Reimbursement will also apply to VAT amounts incurred before their tax registration and before receiving the status of foreign organizers and marketing partners to the Games.

The law also provides that the following transactions will not be subject to VAT:

- The free-of-charge provision to use Olympic facilities that are of “federal importance” (as defined by the Russian government) to the Organizational Committee of the Games, and
- Free-of-charge transfer of title to the Olympic facilities of “federal importance” to federal or municipal ownership, as well as to the State corporation “Olympstroy”.

The law also provides that input VAT incurred by taxpayers in connection with the construction of Olympic facilities of federal importance can be claimed for recovery.

The provisions of the law regulating VAT relief take effect from 1 October 2013. The provisions relating to the free-of-charge transfer of (provision to use) Olympic facilities of federal importance and relevant VAT recovery will apply until 1 January 2017.

New measures aimed at counteracting illegal financial transactions

A new law introduces amendments to a number of areas of the Russian law (civil, banking, anti-money laundering, bankruptcy, criminal, etc.) and reinforces measures aimed at combating illegal financial transactions.

Among other measures, the law introduces the following amendments to the VAT legislation:

- From 1 January 2014, electronic VAT filing will become mandatory. All VAT payers (including tax agents) and non-VAT payers (which includes, in particular, entities and individual entrepreneurs applying special tax regimes, such as the simplified taxation system and the taxation system applicable to agricultural producers, allowing for VAT not to be charged on sales) that have issued VAT invoices with VAT amounts indicated in a separate line are required to file VAT returns electronically. Certain exceptions apply to tax agents not treated as VAT payers.
- From 1 January 2015, the tax authorities will be able to request VAT invoices, primary documents, and other documents relating to particular transactions included in VAT returns if, during an in-house tax audit, contradictions or inconsistencies potentially influencing the VAT payable (or refundable) are identified.

- From 1 January 2015, the tax authorities will be able to conduct site inspections in the course of an in-house tax audit if a refund of VAT is claimed or if contradictions or inconsistencies are identified.
- From 1 January 2014, non-VAT payers acting as agents or commission agents under contracts of delegation, commission agreements or agency agreements are required to maintain journals of issued and received VAT invoices. The relevant journals must be filed by the non-VAT payers electronically from 1 January 2015.

The law also introduces other amendments to the Russian tax legislation, in particular:

- From 30 July 2013, in certain specific cases (e.g., the transfer of assets after the commencement of a tax audit) the tax authorities are able to collect a taxpayer's tax arrears from its shareholders or affiliated organizations.
- From 30 July 2013, the tax authorities will be required to send official correspondence to the taxpayer's legal address stated in the Unified State Register of Legal Entities, unless another address is communicated by the taxpayer to the tax authorities.
- From 1 January 2015, taxpayers must notify the tax authorities that they have received requests for documents, explanations, notifications, etc. via electronic communication channels within six days of the sending date, otherwise their bank accounts can be blocked.
- The law takes effect from the date of its official publication. Some of the provisions of the law take effect from one month from the date of its publication, or from 1 January 2014, 1 July 2014, or 1 January 2015 respectively.

15. Serbia - VAT refunds for nonresident taxpayers

The last amendments to the VAT Law reintroduced VAT refunds for nonresident taxpayers not VAT-registered in Serbia. The amendment will apply with effect from the 2013 year. (Prior to this amendment, a VAT refund was only available for nonresidents that were participating in exhibition fairs in Serbia.)

A VAT refund will only be allowed where there is reciprocity between Serbia and the other state, in other words, there must be a tax refund procedure in place in that other state.

Accordingly, the tax authorities have recently published on their website a list of countries with which reciprocity exists. At present, the following countries are on this list: Austria, Belgium, Bosnia and Herzegovina, Croatia (only for trade fairs), Denmark, Germany, the Netherlands, Slovakia, Slovenia, FYR Macedonia, and Montenegro. It is expected that this list will be expanded in the future. Serbia

VAT refunds for nonresident taxpayers

The last amendments to the VAT Law reintroduced VAT refunds for nonresident taxpayers not VAT-registered in Serbia. The amendment will apply with effect from the 2013 year. (Prior to this amendment, a VAT

refund was only available for nonresidents that were participating in exhibition fairs in Serbia.)

A VAT refund will only be allowed where there is reciprocity between Serbia and the other state, in other words, there must be a tax refund procedure in place in that other state.

Accordingly, the tax authorities have recently published on their website a list of countries with which reciprocity exists. At present, the following countries are on this list: Austria, Belgium, Bosnia and Herzegovina, Croatia (only for trade fairs), Denmark, Germany, the Netherlands, Slovakia, Slovenia, FYR Macedonia, and Montenegro. It is expected that this list will be expanded in the future.

16. United Kingdom - VAT avoidance using offshore entities

Following the CJEU judgment in the “off-shoring” case of Paul Newey T/A Ocean Finance, the tax authorities (HMRC) have now issued an update on the case for taxpayers and their advisers. According to the HMRC Brief, “... [t]he guidance from the CJEU confirms HMRC’s view that economic reality must be considered and that contractual relationships do not necessarily determine VAT issues.” However, the Brief recognises that it is now for the Upper Tribunal (which referred the questions about the EU law position to the CJEU) to decide the case in the light of the CJEU’s replies.

There can be little doubt that the Upper Tribunal will now need to hear argument about the “economic reality” in the case, which was decided in favour of the taxpayer by the First-tier Tribunal.

The Brief confirms that “HMRC will continue to mount in-depth investigations where it believes that a tax advantage may have been claimed artificially.”

It is essential that taxpayers consider carefully the VAT implications of any new and existing business arrangements involving an offshore structure. It is also important for those trading with businesses located offshore to review their own VAT arrangements.

Septiembre

1. Colombia - VAT and Consumption Tax reform

The Ministry of Finance has recently issued two decrees amending VAT and Consumption Tax. These decrees apply from 21 August 2013.

A decree further regulates the VAT exclusion for the following goods:

- Smart mobile devices, the main function of which is the provision of mobile telephone services;
- Rice and corn intended for human consumption;
- Bread baked and produced from grain,

- Raw materials for the production of vaccines;
- Food for human consumption donated to food banks;
- Goods and aviation fuel sold in the Colombian departments of Guainía, Amazonas, Vaupés, Arauca, Vichada and San Andres Island; and
- School books.

The decree also stipulates the retention rates (withholding tax) for VAT.

- The standard rate of the withholding tax is 15%. However, for taxpayers with a positive VAT balance for six continuous periods the withholding rate is 10%.
- The rate for scrap sales and tobacco sales is 100%.
- The decree provides that a VAT rate of 5% applies to the following:
 - Certain cleaning and cafeteria services supplied by for-profit legal persons; and
 - Monitoring services, supervision, counseling, employment, and temporary cleaning services.
- The new reporting periods for VAT are two monthly, quarterly and annual.
- Changes have also been made to the Consumption Tax, including the following:
 - A requirement for all taxpayers to update the tax registry by dates to be published by the tax authorities.
 - A rate of 8% will apply to certain pickup trucks with a FOB value of less than USD 30,000 and of 16% where the FOB value is equal to or more than USD 30,000.

2. Mexico - 2014 tax reform proposals

On 8 September 2013, the President of Mexico announced tax reform proposals for 2014, which are currently being reviewed by the Mexican Congress (and have not yet been approved or published in the Mexican Official Gazette).

The VAT changes included in the proposals include the following:

- The standard VAT rate in the border region will be 16%, an increase from the current rate of 11%.
- VAT exemption will no longer apply for temporary imports carried out under the IMMEX Program, automotive bonded warehouses or strategic fiscalized premises. Financial mechanisms will be introduced to reduce the financial VAT impact of this change.
- Zero-rating will still apply to export sales made under the IMMEX Program, automotive bonded warehouse or strategic fiscalized premises.
- A credit for VAT paid on temporary imports will be available when the goods are exported.

The VAT exemption for the sale between residents abroad or between a resident abroad and a maquiladora of goods previously imported by a maquiladora will be abolished.

- The VAT exemption for the sale of goods that takes place within a strategic fiscalized premises will be abolished.
- Sales from national suppliers to maquiladoras will no longer be subject to a withholding tax.

· The taxable base for temporary imports, bonded warehouses and strategic fiscalized premises will be the same as that which applies to permanent imports.

3. Uruguay - Proposed new tax on beverages

Alcoholic beverages are currently taxed under the specific consumption tax (IMESI), which is levied at various rates on the first sale made by importers or manufacturers.

The government has introduced a bill to Parliament creating the Alcoholic Beverages Regulatory Unit (URBA), intended to manage the risks and reduce the damage created by problematic alcohol consumption and also to regulate activities such as distribution, commercialization, expenditure, consumption, promotion and publicity of alcoholic beverages.

URBA will obtain its resources from:

- A new tax levied on sales of alcoholic beverages;
- The income from licenses granted by URBA; and
- The income from fines the URBA may impose.
- The new tax included in the bill will have the following characteristics:
- It will be levied on the first sale of alcoholic beverages;
- It will be paid by manufacturers, importers and Tax Free Shops' suppliers;
- The tax rate will be determined by the Executive Branch, with a maximum rate of 4.2%;
- It will be applied to the same taxable amount as IMESI; and
- The Executive Branch will establish the filing period, documentation and control of the tax.

Exports and sales to maritime suppliers will not be taxed.

4. China - Changes to zero-rating rules

On 28 August 2013, China's State Administration of Taxation (SAT) released Bulletin 47, which provides nationwide implementation guidance for the application of zero-rated VAT treatment for qualifying taxable services.

Bulletin 47 applies retroactively from 1 August 2013 and supersedes the guidance issued in 2012 on the procedures for claiming zero-rated treatment for taxable services under the VAT reform pilot program (Bulletin 13).

Bulletin 47 retains the main provisions of Bulletin 13, but it also makes the following changes/clarifications:

- Where international transport is provided using vehicles obtained under a voyage charter, time charter or wet lease, the lessee, rather than the lessor, can apply for zero-rated VAT treatment.
- The "exempt and refund" method applies to trading companies that provide services eligible for zero-rated VAT treatment. The VAT refund mechanism under this method is generally less complicated than that under the "exempt, credit and refund" method, which

requires taxpayers to make an additional calculation to determine the amount of VAT that is refundable but effectively credited against the VAT payable from domestic sales.

- The tax base for the exempt, credit and refund method is the total amount charged for the provision of qualifying services, whereas the tax base for the exempt and refund method is the amount on the VAT special invoice for domestically purchased services or the amount on the VAT withholding certificate for imported services.
- Where a non-trading company that provides zero-rated services also exports goods and provides processing, repair and replacement services to overseas customers, the VAT refund in respect of these different types of business can be calculated together because the applicable calculation method will be the same in all cases (i.e., the exempt, credit and refund method). However, when the tax authorities are examining and approving an export VAT refund, the total amount of the refund must be apportioned based on the relevant percentage of each business (i.e., the proportion of zero-rated services, the goods and the processing, repair and replacement services).

The six-month monitoring period for companies newly engaged in the provision of zero-rated services is abolished.

- Taxpayers can elect to relinquish the right to apply zero-rated treatment and elect for VAT-exempt treatment or pay VAT for the provision of zero-rated services. Once such an election is made, however, it cannot be changed for 36 months.
- The flexibility provided under Bulletin 47 allows taxpayers to elect to relinquish zero-rated treatment and, instead, elect VAT exempt treatment or pay VAT on the provision of qualifying services to overseas customers. This is beneficial for a company with limited input VAT recovery, as electing for an exemption will minimize compliance costs.
- The abolition of the six-month monitoring period for companies newly engaged in the provision of zero-rated services is also welcome. Under the original rule, during the monitoring period taxpayers could apply for a VAT refund on a monthly basis, but the refund would not be paid until the end of the monitoring period. Now, a tax refund can be paid on a regular basis, thus providing a cash flow advantage.
- Companies providing services to overseas customers that have not enjoyed the preferential zero-rated VAT treatment should take the following steps:
 - Review the nature of services provided to overseas customers and assess whether the services can qualify for zero-rated treatment; although there remain some areas of uncertainty, if a company can demonstrate a good business case, an argument can be made for zero-rating;
 - Establish proper internal control processes and track all information required to request zero-rated treatment;
 - Collect the necessary information and apply for zero-rated treatment; and

- Explore options, such as business model restructuring to separate zero-rated services from other services or businesses, to maximize VAT savings.

5. India - Place of provision of service in respect of marketing and sales support service to persons outside India

The Authority for Advance Ruling has held in respect of proposed marketing services supplied by an Indian entity to its group company for the distribution of products manufactured outside India that the place of provision of service is the location of the service recipient, i.e., outside India. Further, the services would qualify as an export under the service tax law, as they satisfy all the prescribed conditions in this regard.

Though the advance ruling is specific to the applicant, this decision may be of persuasive effect in respect of similar agreements for determining the place of provision of service.

Value of materials supplied free by the service recipient not included in value of construction services subject to service tax.

Service tax is levied on the “gross amount charged” by the service provider for the provision of services. The tax authorities included the value of free supplies of goods and materials made to a construction service provider in the “gross amount charged”, as non-monetary consideration.

The Larger Bench of the Delhi Tribunal observed that the gross amount charged means an amount charged to the service recipient by the provider and the same should accrue to the benefit of the latter. Free supplies of goods and material incorporated into construction would not constitute a non-monetary consideration since no part of the goods and materials so supplied accrues to or is retained by the service provider.

Thus the value of goods and materials supplied free of cost by a service recipient to the provider of the taxable construction service would not be included in the taxable value or the gross amount charged for the purpose of the service tax.

6. Denmark - Domestic reverse charge introduced

A bill introducing a domestic reverse charge for taxable persons buying cellphones, laptops, gaming consoles, tablets and integrated circuit devices has been released for consultation. The bill will be tabled in autumn and is to take effect from 1 January 2014.

All business-to-business (B2B) sales are covered by the new rules, including wholesale and retail sales, and customers making taxable and exempt supplies.

As a consequence of the reverse charge, buyers may need to register for VAT.

The new rule has substantial implications for both sellers and buyers.

7. France - The judgment in the case of L’Air Liquide, delivered on 24 June 2013, resulted in a favourable outcome to the taxpayer, allowing VAT to be deducted on acquisition costs incurred by the French holding company L’Air Liquide.

The case is consistent with CJEU case law on this issue, in particular Abbey National and Cibo Participations.

The fact pattern is relatively straightforward: a French holding company incurred costs for the purpose of acquiring part or all of the affiliates of another company. The holding company has substance and regularly invoices management fees to its worldwide affiliates (generally based on their turnover and on individual services provided). Despite the investigative studies and due diligence undertaken, not all of the targets were acquired. Some of the other targets were purchased not by the top holding company itself, but by one of its sub-holding companies, which was a purely passive holding company.

The tax authorities challenged the VAT deduction on the basis that the top holding company had not incurred the costs for a business purpose, as it did not make the acquisition.

A previous French case (CE AXA October 2008, n° 299265) had disallowed the deduction of VAT incurred on acquisition costs in a similar scenario on the basis that the top holding company in that case could not demonstrate a business purpose for incurring the acquisition costs. Although the case does not specifically mention this, in the AXA case, the top holding company was not invoicing management fees to any of its subsidiaries.

In the L’Air Liquide case, the Supreme Court confirmed that, taking into account the organization of the group, the top holding company was the only company in the group capable of delivering management services to all its subsidiaries and sub-subsidiaries, so that expenses incurred in the course of the acquisition (both costs that resulted in an acquisition and costs that did not result in an acquisition) represent general expenses (overhead expenses) incurred for the continuation and the extension of its business purposes, despite the shares being acquired by a sub-holding company. Hence, the VAT incurred on all the expenses was held to be deductible.

The L’Air Liquide case confirms that any M&A transaction needs be extremely well-documented so as to track and trace the expenses (on which input VAT is incurred) to transactions that are undertaken or to services that are supplied (with output VAT). The actual wording of invoices and/or of share purchase/sale agreements become critical factors according to the case law.

This case has been before the courts for a long time, as the taxpayer had lost at the first instance and at the Court of Appeals.

As the tax authorities have audited a number of holding companies in relation to this issue, the judgment provides an opportunity for French

groups to revisit this issue to review the VAT treatment of previous transactions and to consider future transactions.

The case provides a new perspective on French M&A transactions.

8. Germany - New rules for evidence required for intra-community supplies

New rules regarding the evidence required for intra-community supplies (“Gelangensbestätigung”) came into force on 1 October 2013. On 16 September 2013, the German Ministry of Finance published explanatory notes including details of the evidence that must be provided.

The details mainly concern practical aspects where goods are shipped by way of courier services, as well as the electronic transmission and archiving of the Gelangensbestätigung.

The Ministry of Finance has granted a further transition period until 31 December 2013, during which the evidence for intra-community supplies can be provided in line with the rules that applied until 31 December 2011.

9. Italy - Standard VAT rate increase on 1 October 2013

On 1 October 2013, the Italian standard VAT rate increased from 21% to 22%.

Special rules apply from October to December 2013 to allow taxpayers to update their accounting systems without incurring penalties. EXPO 2015.

A recent law has clarified that the reverse charge mechanism applies to architecture and engineering services (indicated in chapter IV, section I of the D.lgs. no. 163 dated 12 April 2006) rendered to EXPO 2015. The provision applies from 21 August 2013.

Furthermore, admission fees to EXPO 2015 will be subject to the reduced VAT rate of 10%.

Electronic communications to be simplified

Under a recent amendment, from 1 January 2015, taxpayers can opt for daily electronic filing of analytic data from the VAT ledger, including purchase and sale invoices for goods and services (including credit and debit notes) and consideration for transactions for which invoices are not required.

By opting for daily electronic filing a taxpayer would:

- No longer be required to submit the “spesometro” return (the client and suppliers list);
- No longer be required to submit the “black list” return;
- No longer be required to submit the “lettere d’intento” received from frequent exporters;

- Be excluded from the joint responsibility provisions for supplies with consideration below normal value;
- No longer be required to submit certain contracts and supply agreements; and
- Be excluded from the joint and several liability applying to contractors (with subcontractors) for the payment of withholding taxes on employment income.

The implementation of this amendment is subject to a specific ministerial provision that is still to be adopted. The provision will also define the VAT ledger requirements, to align them with other electronically filed data. Amendment to services that must be reported on the Intrastat form Under a recent amendment, services received by Italian taxpayers from EU suppliers falling under the main place of supply rule will no longer have to be reported to the Italian tax authorities through the Intrastat return.

The implementation of this new rule is subject to a specific ministerial provision that is still to be adopted.

Supply of food and beverages in vending machines

A recent law has clarified that, as from 1 January 2014, the supply of food and beverages through vending machines will be subject to the reduced VAT rate of 10%, irrespective of where those vending machines are located.

Taxation of private aircraft

Under a recent law change, the private aircraft tax will apply also to private aircraft not registered in the Italian Public Register that remain in Italy for longer than 6 months in a 12 month period, even if that 6 months is not consecutive. The law also clarifies that the tax is due from the start of the month in which the 6 month limit is exceeded. These changes apply from 4 September 2013.

10. Netherlands - Possible abolition of self-supply for newly constructed property

The Dutch government has announced the abolition of the self-supply for newly constructed property in an agreement with housing corporations. It is unclear at this stage whether the abolition will be limited to housing corporations or if other taxable persons will also benefit from the abolition.

The abolition is expected to take effect from 1 January 2014. It is not yet clear whether transitional rules will be implemented.

11. Poland - Changes to law regarding joint liability

Under a bill adopted by the Polish parliament, from 1 October 2013 contractors will have joint responsibility for VAT liabilities in respect of specified commodity goods, such as fuel, steel or, in some cases, gold. This law will apply in specific situations and for transactions greater than PLN 50,000. In particular, joint liability will be assessed when the supplier does not pay the output VAT on a supply of the abovementioned goods

and the contractor knew, or could have known, that the supplier had avoided paying the VAT liability.

Taxable basis in commissionaire structure

As mentioned in previous editions of this newsletter, as from 1 January 2014, a number of significant changes in Polish VAT law will come into force.

One change concerns the taxable basis for commissionaire structures. From 1 January 2014, the specific rule concerning the calculation of the taxable basis for commissionaire structures will no longer apply, and taxpayers will have to follow general rules.

As a result, it is difficult to predict what the approach of Polish tax authorities will be in respect of charges made between participants in commissionaire structures (e.g., the tax authorities may take the view that there is a service rendered between the commissionaire and the principal, which should be documented with a VAT invoice issued by the commissionaire).

Accordingly, it would be advisable for businesses involved in commissionaire structures in Poland to review their current practices and consider whether to apply for an individual binding ruling, which can take up to three months for the tax authorities to issue.

12. Portugal - New annexes for VAT return

A Decree-Order published on 12 August 2013 provides for two new annexes to the periodical VAT return, which will have to be filed by taxpayers when VAT adjustments are made (boxes 40 and 41 of the VAT returns).

The new annexes will apply for VAT periods from, and including, October 2013. In other words, they apply to VAT returns to be filed for October 2013 or the fourth quarter of 2013 for quarterly filings, and for future VAT periods.

According to the instructions published, when VAT adjustments are made in the periodical VAT returns, related to credit or debit notes issued or received or to VAT bad debt adjustments, information on each type of VAT adjustment must be included in the return. For each VAT adjustment, the legal basis (the specific provisions of Article 78 of the Portuguese VAT Code), the taxable amount, and the VAT adjusted must be disclosed in the relevant annex. The tax number of the acquirer or supplier, as applicable, must also be included. Additional information may also have to be disclosed in the annexes, depending on the specific circumstances of each VAT adjustment.

Changes to the SAF-T (PT) file structure

A Decree-Order published on 21 August 2013 republished the data structure of the file SAF-T (PT), in particular to include the necessary adjustments for the special VAT cash basis system. A new table has been introduced, 4.4., in which the issued receipts must be included.

13. Russia - List of services directly connected with exempt services

Services that are “directly connected” with certain VAT exempt services rendered under licensed activities are also treated as VAT exempt. The Russian Government has recently published the list of services that are treated as “directly connected” with the VAT exempt services supplied by registrars, depositaries (including specialized depositaries and the central depositary), dealers, brokers, securities managers, management companies of investment funds, mutual investment funds and non-state pension funds, and clearing organizations. For example, the implementation of the functions of a certifying center in connection with the provision of services to clients in the securities market, provision of software and/or means of remote access, processing of documents, preparation of reports/documents, provision of information, recognition of a person as a qualified investor supplied by securities managers are treated as “directly connected” with VAT exempt services.

The list applies to supplies made on or after 1 January 2013.

Procedure for applying a zero VAT rate in relation to the Sochi Olympic and Paralympic Games

The Russian Government has established a procedure for the foreign organizers of the XXII Winter Olympic Games and the XI Winter Paralympic Games in Sochi (“the Games”), foreign marketing partners of the International Olympic Committee (including official broadcasting companies) and their Russian branches and representative offices (together, “the foreign organizers”) to apply a zero VAT rate with respect to goods, work, services, and property rights purchased in connection with the Games.

The zero VAT rate is applied via the reimbursement by the tax authorities of VAT incurred by the abovementioned organizations. For an organization to receive the VAT reimbursement, an application must be submitted on behalf of the organization (which must be registered with the tax authorities) and submitted at the organization’s place of registration.

To confirm the validity of the VAT reimbursement, the following documents (copies certified by the organizations) must be submitted to the tax authorities simultaneously with the application:

- The agreement to purchase goods, work, services, and property rights in connection with the Games;
- VAT invoices issued by sellers with the amount of VAT separately indicated in the VAT invoices; and
- Payment document confirming the actual transfer of funds to the seller.

Where the sale of goods, work, services and/or property rights is carried out without an agreement committed in writing, the taxpayer should submit VAT invoices and payment documents to the tax authorities.

Where payment for the sale of goods, work, services and/or property rights is made in cash or using payment cards, the taxpayer should

submit to the tax authorities payment and settlement documents, cashier's checks, strict reporting forms, or other documents (or copies) confirming the actual payment. If the VAT amount is not indicated in the payment and settlement documents, the tax authorities will determine the amount of VAT to be recovered based on current VAT rates.

To confirm the validity of VAT reimbursement with respect to hotel services rendered in connection with the Games, the following documents (copies certified by these organizations) must be submitted to the tax authorities simultaneously with the application:

- Agreement on the organization of accommodation, concluded with the Organizing Committee of the Sochi 2014 XXII Winter Olympic Games and the XI Winter Paralympic Winter Games in Sochi (the OrgCommittee);
- The report on the hotel services, prepared by the OrgCommittee (with the name of the hotel, the period of stay, number of rooms, cost of the services provided with an indicated amount of VAT, and other information);
- Payment documents confirming the actual transfer of funds to the OrgCommittee and payment documents confirming the actual transfer of funds from the OrgCommittee to the hotels;
- VAT invoices issued by the hotels to the OrgCommittee with the indicated amount of VAT; and
- Acts of acceptance issued by the hotels to the OrgCommittee.

Where the foreign organizers purchase hotel services on the basis of a contract concluded with the hotel directly (without signing an appropriate agreement with the OrgCommittee), in addition to the above, the taxpayer should submit an act of acceptance and/or other documents on the provision of the services issued by the hotel to the foreign organizers.

The application and documents must be submitted to the tax authorities no later than three years after the latter of the following dates:

- The date of the VAT invoice; and
- The actual date of payment for the goods, work, services and/or property rights.

The tax authorities must verify the reasonableness of the amount claimed for reimbursement of VAT within three months of receiving the application and documents. During a tax audit, the tax authority will be entitled to demand documents in respect of a specific transaction from a participant of the transaction or from other parties in possession of the documents relating to the transaction. The reimbursement of VAT will be made by transferring the refunded amount of VAT to the accounts of the respective organizations with authorized banks in the Russian Federation.

This procedure applies to supplies made from 1 January 2011.

14. Switzerland - Voluntary registration

The annual turnover threshold for compulsory VAT registration is CHF 100,000. In calculating annual turnover, the following must be considered:

- Taxable supplies of goods made within Switzerland and the Principality of Liechtenstein, including exported supplies of goods;
- Taxable supplies of services;
- Taxable supplies of services within Switzerland and the Principality of Liechtenstein that are VAT exempt with credit;
- Supplies of goods from abroad to Switzerland and the Principality of Liechtenstein provided the simplified import procedure “Unterstellungserklärung” has been applied by the supplier at the time of importation.

With effect from 1 January 2013, businesses that do not reach the annual turnover threshold of CHF 100,000 may apply for voluntary VAT registration.

Businesses must apply to the Swiss Federal Tax Administration for voluntary registration for the tax period 2013 by 31 December 2013 at the very latest. Voluntary registration must be maintained for at least for one tax period (i.e., calendar year). It will not be possible to apply for retrospective VAT registration

Voluntary VAT registration is an advantage where a Swiss-domiciled business has acquired services from abroad (such as intellectual property rights or management fees which are subject to acquisition VAT which may not be recoverable if the business is not VAT registered) and/or the Swiss-domiciled business incurs expenditure that is subject to VAT. If the business is not VAT registered, the input VAT incurred would have to be borne as a final non-recoverable cost.

Businesses should review their annual turnover and input VAT position in light of the above and consider whether voluntary Swiss VAT registration would be relevant and beneficial.

15. United Kingdom - Remote gambling to be taxed on a “place of consumption” basis from 1 December 2014

The tax authorities (HMRC) and the Treasury have published a summary of the responses to the consultation on the proposal to tax remote gambling on a “place of consumption” basis. The summary of responses confirms that the Government plans to introduce legislation in the Finance Bill 2014, with a view to implementation of the change from 1 December 2014. It also includes an early draft of the amending legislation. A later version of these clauses is to be published for technical consultation in autumn.

Esperamos que esta información le sea de utilidad y, como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquier cuestión derivada del contenido de esta nota. A tal fin pueden comunicarse con su persona de contacto habitual en Deloitte, o enviar un correo electrónico a la siguiente dirección: deloitteabogados@deloitte.es

Sin otro particular, aprovechamos la ocasión para enviarle un cordial saludo.

Atentamente,
Deloitte Abogados

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 200.000 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.