

Deloitte.

Diciembre 2013
Boletín de IVA



Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Normativa.

1. Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014 (*artículos 74 a 79*).
2. Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público (*Disposición adicional tercera y disposición final segunda*).
3. Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias (*Disposición final segunda: introducción de una nueva disposición adicional séptima en la LIVA. Disposición derogatoria: mantenimiento del régimen fiscal de los sistemas institucionales de protección*).
4. Directiva 2013/61/UE del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, 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.
5. Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. (*Disposición adicional única: ampliación plazo para optar por RECC, y disposición final cuarta: REGE- plazo de declaración-liquidación julio hasta el 20 de agosto-*).

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de diciembre de 2013. Asuntos acumulados C-618/11, C-637/11 y C-659/11 (TVI).

Base imponible del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial – Tasa de exhibición de publicidad comercial – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c).

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2013. Asunto C-495/12 (The Bridport and West Dorset Golf Club).

Exenciones – Artículo 132, apartado 1, letra m) – Directiva 2006/112/CE – Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte – Acceso a un campo de golf – Visitantes que no son miembros de un club de golf y pagan un derecho de acceso al green (“green fee”) – Exclusión de la exención – Artículo 133, párrafo primero, letra d) – Artículo 134, letra b) – Ingresos suplementarios.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2013. Asunto C-563/12 (BDV Hungary Trading Kft.).

Exenciones relativas a las exportaciones – Directiva 2006/112/CE – Artículo 146 – Artículo 131 – Condiciones establecidas por los Estados miembros – Normativa nacional que exige que el bien destinado a la exportación abandone el territorio aduanero de la Unión Europea en un plazo fijo de 90 días desde la entrega

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de noviembre de 2013. Nº de recurso 4175/2011.

Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes – Nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción – Regularización (aumento) de la base imponible del IVA efectuada por la Administración tributaria cuando el empresario o profesional tiene pleno derecho a la deducción del IVA satisfecho – Improcedencia de la exigencia, tanto de las cuotas del Impuesto, como de los intereses de demora – Ausencia de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

5. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 21 de noviembre de 2013. Nº de recurso 64/2011.

Importación de bienes – Administración de aduanas - Documento Único Administrativo.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 454/2012, de 17 de octubre de 2013.

Exención de las entregas intracomunitarias de bienes – Requisitos formales: incumplimiento del requisito relativo a la identificación del adquirente en un Estado miembro distinto (el adquirente no suministra

un Número de Operador Intracomunitario válido) – Elementos probatorios del transporte de bienes al territorio de otro Estado Miembro.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 574/2011, de 17 de octubre de 2013.

Sujeción al IVA de las aportaciones dinerarias de capital efectuadas por socios cooperativistas, personas físicas, a la cooperativa cuando dichas aportaciones constituyen la contraprestación de servicios que serán prestados al cooperativista (cesión de uso de plazas de aparcamiento una vez que éstas sean construidas por la cooperativa) – Las aportaciones realizadas por los cooperativistas, para sufragar las obras y cesión de uso de las plazas de aparcamiento, tienen la consideración de pagos anticipados de la posterior cesión de uso.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3763/2010, de 7 de noviembre de 2013.

Exención de los servicios de gestión de cobro realizados por entidad financiera – Tratamiento de las retribuciones del Presidente y Directores Generales de una entidad financiera por asistencia a Consejos de Administración de entidades participadas satisfechas por estas últimas.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3417/2011, de 7 de noviembre de 2013.

Intereses de demora – Devolución derivada de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones cuando la causa de la rectificación es haber aplicado una norma interna española que ha sido declarada contraria a la Directiva comunitaria del IVA – Cálculo del periodo de devengo de los intereses de demora.

5. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4392/2011, de 7 de noviembre de 2013.

Tipo impositivo – No aplicación del tipo impositivo reducido a la entrega de viviendas terminadas, que no cumplen con las condiciones exigidas para obtener la licencia de primera ocupación.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3273-13, de 6 de noviembre de 2013.

Lugar de realización de las prestaciones de servicios – Regla de uso efectivo.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3347-13, de 12 de noviembre de 2013.

Impartición de clases de idiomas a través del programa “Skype” – Naturaleza del servicio prestado – Lugar de realización de la prestación del servicio – Aplicación de la exención de enseñanza.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3349-13, de 12 de noviembre de 2013.

Plataforma online para realizar cursos de formación técnica – Naturaleza del servicio prestado – Lugar de realización de la prestación del servicio.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3354-13, de 13 de noviembre de 2013.

Copias de fondos documentales de museos estatales enviados por medios electrónicos – Naturaleza de las operaciones: entrega de bienes o prestación de servicios – Reglas de localización – Exención.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3357-13, de 13 de noviembre de 2013.

Encuadernación de álbumes digitales – Tipo impositivo aplicable.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3378-13, de 14 de noviembre de 2013.

Ayudas percibidas por los agricultores en el marco de la política agraria común – Cuantificación de la compensación a tanto alzado prevista en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP).

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3410-13, de 21 de noviembre de 2013.

Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores – Transmisión de participaciones vinculadas a inmuebles.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3412-13, de 21 de noviembre de 2013.

Deducibilidad del IVA soportado – Atenciones a clientes.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3413-13, de 21 de noviembre de 2013.

Facturación - Validez de un determinado procedimiento de expedición facturas - obligación de expedición de facturas cumplida materialmente por el destinatario – Procedimiento de aceptación de facturas.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3422-13, de 21 de noviembre de 2013.

Base imponible – concesión de descuentos en operaciones vinculadas a servicios de financiación de bienes de consumo.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3424-13, de 21 de noviembre de 2013.

No sujeción al IVA – Venta de una cafetería – Transmisión de unidad económica autónoma.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3446-13, de 26 de noviembre de 2013.

Exención de operaciones financieras – Agente bancario – Servicios de asesoramiento y publicidad.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3449-13, de 26 de noviembre de 2013.

Régimen de deducciones – Actividad exenta conjuntamente con inicio de proyecto de investigación.

IV. World VAT News

- 1. Bahamas - The Government has issued a draft VAT Bill and Regulations for public discussion and consultation.**
- 2. Brazil - New procedures for qualifying taxpayers to use the “REPETRO” customs regime that applies to goods used in the exploration and production of oil and natural gas fields in Brazil.**
- 3. Uruguay - The “perception agent” scheme has been extended to the supply of fireworks.**

- 4. Australia - A number of changes will be introduced to the GST Act, including a restriction to the circumstances in which taxpayers can obtain a refund of overpaid GST. A recent court decision has GST implications for the real property sector.**
- 5. China - Beijing issues official guidance on the local implementation rules for cross-border services. Postal services and railway transportation to be included in the scope of the VAT reform pilot program on 1 January 2014.**
- 6. India - There have been some significant court decisions, developments on valuation for excise duty purposes, and changes to the monetary threshold for electronic payments.**
- 7. Poland - A CJEU judgment confirms that taxpayers cannot claim exemption on the basis of domestic law and then rely on EU law to claim input VAT recovery. The European Commission has authorized a derogation from the EU rules on input VAT deduction for cars and fuel.**
- 8. Portugal - There have been a number of VAT amendments, including a VAT rate increase in the Azores Islands.**
- 9. Serbia - The Government plans to increase the reduced VAT rate from 8% to 10%, and to tax the supply of personal computers at the standard rate of 20%.**
- 10. United Kingdom - The CJEU has ruled on the VAT treatment of fraudulent credit and debit card payments and the UK Government has issued its Autumn Statement.**

I. Normativa.

1. Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014 (artículos 74 a 79).

Con fecha 26 de diciembre de 2013, el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014.

En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, dicha Ley contempla en los artículos 74 a 79 las siguientes modificaciones que se aplicarán desde el día 1 de enero de 2014 y con vigencia indefinida, salvo la correspondiente a la letra F) siguiente que se aplicará desde el 31 de octubre de 2012:

A) Exenciones interiores.

Se modifica el art. 20.Uno.8º de la Ley 37/1992 (Ley del IVA), suprimiéndose el límite de 6 años de edad para la aplicación de la exención contemplada en dicho precepto en relación con la *“custodia y atención a niños”*, realizada por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

Ello supone extender la citada exención del IVA a dichos servicios sin ningún límite de edad. Por tanto, se aplicará tanto para niños en edad escolar como no escolares.

Por otra parte, dicha modificación tendrá, asimismo, trascendencia en el tipo impositivo aplicable a dichos servicios cuando quien los preste no sea una de las entidades citadas anteriormente (es decir, cuando se presten por entidades con ánimo de lucro), puesto que conforme a lo previsto en el art. 91.Uno.2.7º de la Ley del IVA, aquellos servicios, cuando no resulte aplicable la citada exención, tributarán por el IVA al tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

La aplicación de esta exención y, en su caso, del tipo impositivo reducido del 10 por ciento, es relevante, entre otros supuestos, para los servicios de monitores escolares para atención de niños en el mediodía durante el comedor escolar, y en aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar.

B) Reglas de localización.

En este punto, se modifica el art. 70.Dos de la Ley del IVA, extendiendo la aplicación de la llamada regla de uso efectivo de determinados servicios, a efectos de localizar los servicios correspondientes en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES), cuando los mismos, conforme a las reglas de localización que resulten aplicables, se pudieran entender realizados en Canarias, Ceuta o Melilla, pero su uso efectivo se produzca en el TIVA-ES.

Hasta el 31 de diciembre de 2013, la regla de uso efectivo citada no resultaba de aplicación cuando los servicios se consideraban prestados en esos tres territorios.

C) Devengo de operaciones intracomunitarias.

Se suprimen las reglas de devengo específicas incluidas en el art. 75.Uno.6º (transferencias intracomunitarias de bienes) y en el art. 76, tercer párrafo (operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes) de la Ley del IVA.

Por tanto, dichas operaciones intracomunitarias seguirán la reglas de devengo de las operaciones intracomunitarias previstas en el art. 75.Uno.7º y 8º de la Ley del IVA, según los casos.

D) Rectificación de cuotas impositivas repercutidas.

Se efectúa la modificación del art. 89.Tres de la Ley del IVA, suprimiéndose la posibilidad de negar la rectificación de las cuotas del Impuesto repercutidas en aquellos casos en que la Administración, en un procedimiento de comprobación, regularice cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el empresario o profesional y su conducta fuera constitutiva de infracción tributaria.

Según la redacción aprobada, la imposibilidad de repercusión citada quedará limitada solo a aquellos supuestos en que resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho empresario o profesional participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Este aspecto puede ser importante de cara a los procedimientos de Inspección, ya que, aún en el caso de que la Administración instruyese un expediente sancionador, el empresario o profesional estaría facultado para poder rectificar las cuotas del IVA no repercutidas inicialmente o repercutidas incorrectamente por un importe menor, lo que, en muchos casos, podría suponer que el importe de la cuota del IVA regularizada en el acuerdo de liquidación no se convierta en un coste para dicho empresario o profesional, al poder acudir al procedimiento de rectificación de las cuotas del IVA repercutidas.

E) Prorrata general.

Se modifica el art. 104.Tres.1º de la Ley del IVA suprimiéndose la expresión *“cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio.”*, que se añadía a continuación de la no inclusión en el denominador de la prorrata de deducción del IVA de *“las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.”*

De esta forma, los empresarios o profesionales ya no deberán computar en el cálculo de la fracción de la prorrata (ni en el numerador, ni en el denominador) las operaciones realizadas por establecimientos permanentes (EPs) situados fuera del TIVA-ES, y ello con independencia de que los costes relativos a dichas operaciones sean soportados o no (total o parcialmente) por EPs situados en el TIVA-ES.

Esta modificación parece derivarse de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de septiembre de 2013, asunto C-388/11 (Le Credit Lyonnais), que comentamos en nuestro Boletín de agosto-septiembre de 2013.

F) Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

Por último, se modifica la disposición adicional sexta de la LIVA, ajustándose la redacción de la misma para incluir ciertas facultades a los adjudicatarios de los bienes en los citados procedimientos que, como consecuencia de la modificaciones realizadas anteriormente en esta disposición adicional motivadas por las nuevas reglas de inversión del sujeto pasivo previstas en el art. 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA, habían desaparecido.

En particular, con la nueva redacción se faculta al adjudicatario, empresario o profesional, a efectuar la renuncia a las exenciones del Impuesto, prevista en el art. 20.Dos de la Ley del IVA, en nombre y por cuenta del transmitente forzoso, que, en muchos casos, podría estar desaparecido.

En nuestra opinión, esta modificación resultaba necesaria, para estos casos específicos de entregas de inmuebles realizadas en el marco de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, desde el mismo momento en que el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, introdujo el artículo 24 quater en el RIVA en el que designa al empresario o profesional que realiza la entrega del inmueble como la persona que tiene que comunicar al adquirente la renuncia a la exención en las casos de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º, letra e), segundo guión (entregas de inmuebles con renuncia a la exención).

Esta modificación, como se indicó anteriormente, surte efectos desde el 31 de octubre de 2012 y con vigencia indefinida. La enmienda aprobada en el Senado, en relación con el efecto temporal de esta modificación, se justifica de la siguiente forma: *“La enmienda tiene por objeto retrotraer la entrada en vigor de la modificación de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, puesto que, de otro modo, se causaría un grave perjuicio a los adjudicatarios, empresarios o profesionales, que teniendo derecho a que la operación pudiera estar*

sujeta a IVA, pudieran no obtener «la renuncia» del transmitente, que en muchos casos no está localizable.

A este respecto, hay que tener en cuenta la regulación específica que, en materia de procedimientos administrativos y judiciales de expropiación forzosa se realiza en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto, por el que se atribuyen determinadas facultades a los adjudicatarios, que tengan la condición de empresarios o profesionales.

Dicha regulación específica podría verse cuestionada por la modificación realizada en el Reglamento del Impuesto por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre (BOE de 26 de octubre), que, incorpora, entre otros cambios, la inclusión de un artículo de aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo, donde se mantiene el criterio doctrinal de que el empresario transmitente es el que debe ejercitar la renuncia a la exención por cada operación realizada. Siendo, por tanto, el objetivo de la modificación mencionada garantizar la seguridad jurídica de las operaciones a las que se refiere la concreta disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto.”

2. Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público (Disposición adicional tercera y disposición final segunda).

Con fecha 28 de diciembre de 2013, el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, 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 tercera de dicha 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 los mismos efectos que la factura en soporte papel. 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, esta Ley apuesta por el impulso de la facturación electrónica también en el sector privado. A tal fin, la disposición final segunda 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, suministros de agua, gas 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. En todo caso, las facturas electrónicas deberán cumplir lo dispuesto en la normativa específica sobre facturación.

3. Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias (*Disposición final segunda: introducción de una nueva disposición adicional séptima en la LIVA. Disposición derogatoria: mantenimiento del régimen fiscal de los sistemas institucionales de protección*).

Con fecha 28 de diciembre de 2013, el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Ley de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

La disposición final segunda de dicha Ley introduce una nueva disposición adicional séptima en la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto (LIVA), que entró en vigor el 29 de diciembre de 2013, en virtud de la cual se determina que las fundaciones bancarias a que se refiere dicha Ley 26/2013 puedan tener la consideración de entidades dependientes de un grupo de entidades -regulado en el capítulo IX del Título IX de la LIVA-, siempre y cuando dichas fundaciones bancarias tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA y estén establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto (TIVA-ES). Del mismo modo, podrán tener también la condición de entidades dependientes aquellas entidades en las que dichas fundaciones bancarias mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento de su capital.

Se considerará entidad dominante del grupo de entidades aquella entidad de crédito, a que se refiere dicha Ley 26/2013, y que, a estos efectos, determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de la actividad del grupo y el control interno y de gestión.

Por otro lado, la letra b) de la disposición derogatoria de esta Ley de cajas de ahorro y fundaciones bancarias mantiene vigente expresamente el régimen fiscal de los sistemas institucionales de protección (SIP), aprobado por el Real Decreto-Ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros. Ello supone, por lo que al IVA se refiere, el mantenimiento de la opción en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (REGE) por parte de aquellas entidades integrantes de un SIP.

4. **Directiva 2013/61/UE del Consejo de 17 de diciembre de 2013 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 Directiva contempla, a partir del 1-1-2014, una modificación de la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE) para que esta Directiva no sea aplicable a todas las regiones ultraperiféricas francesas, entre las que se encontrará, desde dicha fecha, Mayotte.

5. **Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. (*Disposición adicional única: ampliación plazo para optar por RECC, y disposición final cuarta: REGE- plazo de declaración-liquidación julio hasta el 20 de agosto-*).**

Con fecha 30 de diciembre de 2013, el Boletín Oficial del Estado ha publicado este Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, así como se modifica el Reglamento del IVA y otras normas tributarias.

En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, el citado Real Decreto, aplicable desde el día 1 de enero de 2014, contempla lo siguiente:

a) Se amplía el plazo hasta el 31 de marzo de 2014 para efectuar, en su caso, la opción por el régimen especial del criterio de caja (RECC), mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. Dicha opción surtirá efecto a partir del primer periodo de liquidación que se inicie con posterioridad a la fecha en que se haya ejercido la misma (*disposición adicional única*).

b) Por otra parte, se establece que la autoliquidación del Impuesto correspondiente al periodo de liquidación del mes de julio de aquellas entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades del IVA (REGE) deberá presentarse durante los veinte primeros días de agosto (eliminando, por tanto, la posibilidad que había hasta ahora de presentarla en el mes de agosto y también durante los veinte primeros días de septiembre), tal y como ya se había hecho para los demás obligados tributarios por IVA en el Real Decreto 828/2013 (*disposición final cuarta*).

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de diciembre de 2013. Asuntos acumulados C-618/11, C-637/11 y C-659/11 (TVI).

Base imponible del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial – Tasa de exhibición de publicidad comercial – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), 2, letra a), y 3, letra c) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c).

La empresa portuguesa TVI, en el ámbito de su actividad audiovisual en el mercado de la televisión, prestó unos servicios de exhibición de publicidad comercial a varios anunciantes, cuyo precio incrementó en un 4 %, en concepto de “tasa de exhibición”, en cumplimiento de la Ley nacional de arte cinematográfica y audiovisual que exige la recaudación de la citada tasa en tales circunstancias. A fin de calcular el IVA devengado por estos servicios, TVI aplicó el tipo impositivo al importe íntegro facturado, incluida la tasa de exhibición, y lo liquidó a la Hacienda portuguesa.

Con posterioridad, al estimar que la tasa de exhibición no debería haberse incluido en la base imponible del IVA, TVI presentó ante las autoridades tributarias portuguesas las correspondientes solicitudes de revisión de oficio de las autoliquidaciones del IVA que, sin embargo, fueron desestimadas.

Llegado el asunto al Tribunal Supremo, éste paralizó el procedimiento y planteó al TJUE si una tasa, como la tasa de exhibición prevista por la normativa portuguesa para el fomento de las artes cinematográficas y audiovisuales, adeudada por los anunciantes pero abonada por los prestadores de servicios de exhibición de publicidad comercial y que se consigna en cuentas específicas, debe incluirse en la base imponible del IVA devengado por los servicios de exhibición de publicidad comercial prestados.

A este respecto, el Tribunal recuerda que para que los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales puedan hallarse comprendidos en la base imponible del IVA han de darse tres premisas: i) no han de conllevar ningún valor añadido, ii) no han de constituir contrapartida económica alguna de la prestación de servicios y iii) deben guardar una estrecha relación con tal prestación, entendiendo por tal el que el hecho imponible de la tasa coincida con el del IVA.

En cuanto a la tasa de exhibición portuguesa se señala que se cumplen estas tres premisas pues ésta no contiene valor añadido ni constituye contraprestación de los servicios de exhibición de publicidad comercial, pero sí tiene un vínculo directo con la prestación de los citados servicios, pues el hecho imponible de la tasa de exhibición coincide con el del IVA devengado por los servicios de publicidad prestados, esto es, dicha tasa es exigible desde el momento en que se prestan los servicios y sólo resulta exigible si se prestan tales servicios.

Por tanto, el Tribunal determina que la tasa de exhibición portuguesa ha de incluirse para el cálculo de la base imponible del IVA. Esta conclusión no varía por el hecho de que quien liquide la tasa a la Hacienda pública portuguesa sea el prestador del servicio (TVI), y no el anunciante, mediante el mecanismo denominado “sustitución tributaria”.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2013. Asunto C-495/12 (The Bridport and West Dorset Golf Club).

Exenciones – Artículo 132, apartado 1, letra m) – Directiva 2006/112/CE – Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte – Acceso a un campo de golf – Visitantes que no son miembros de un club de golf y pagan un derecho de acceso al green (“green fee”) – Exclusión de la exención – Artículo 133, párrafo primero, letra d) – Artículo 134, letra b) – Ingresos suplementarios.

La entidad Bridport era una organización privada sin ánimo de lucro cuyo objeto social incluía el mantenimiento y la gestión de un club de golf para su utilización por parte de sus miembros y visitantes así como la explotación de una escuela de golf y la puesta a disposición de instructores y equipamiento para el golf.

Los miembros del club tenían acceso al campo del club en cualquier momento a cambio del pago de una cuota anual, mientras que los visitantes podían jugar en dicho campo pagando un “green fee” en función de una tarifa por jugada o día entero. En cualquier caso, ambas tarifas eran fijadas teniendo en cuenta los precios fijados por los clubes vecinos que operaban sin ánimo de lucro y los de un explotador comercial de campos de golf.

Se plantea al Tribunal si el “green fee” que pagaban los jugadores que no eran miembros afiliados del club Bridport se podría encuadrar bajo el supuesto de exención previsto en el artículo 132, apartado 1, letra m) de la Directiva relativo a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte prestadas por organismos sin ánimo de lucro a las personas que practican el deporte.

El Tribunal, haciendo uso de su jurisprudencia, señala que efectivamente tal exención debe ser de aplicación al considerar que no existe en la norma comunitaria restricción alguna que haga depender la aplicación de la exención a la condición de los destinatarios de la prestación, esto es, en función de que se tenga la condición de miembro del club que se trate o no.

Asimismo, el Tribunal considera que no es de aplicación al caso que nos ocupa lo dispuesto por el artículo 133, párrafo primero, letra d) de la Directiva que establece la facultad de los Estados miembros de subordinar la aplicación de la exención a entidades que no sean de Derecho público a que no se provoquen distorsiones de la competencia. El Tribunal considera que una normativa como la controvertida en este asunto no se limitaría

entonces a evitar distorsiones de la competencia sino que pondría en tela de juicio la diferencia entre las condiciones de competencia resultantes de la propia existencia de la exención.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2013. Asunto C-563/12 (BDV Hungary Trading Kft.).

Exenciones relativas a las exportaciones – Directiva 2006/112/CE – Artículo 146 – Artículo 131 – Condiciones establecidas por los Estados miembros – Normativa nacional que exige que el bien destinado a la exportación abandone el territorio aduanero de la Unión Europea en un plazo fijo de 90 días desde la entrega

BDV Hungary realizaba ventas de bienes que fabricaba en Hungría a compradores establecidos fuera de la Unión Europea. Las condiciones de entrega pactadas eran “Ex Works”, es decir, los compradores recogían la mercancía en la puerta del establecimiento de BDV Hungary, si bien este último contactaba con ellos regularmente para constatar que el transporte de las mercancías fuera de la Unión se efectuaba en los plazos exigidos.

BDV Hungary consideró estas operaciones como exportaciones de bienes y, por tanto, exentas del IVA. No obstante, las autoridades fiscales húngaras giraron posteriormente una liquidación complementaria exigiendo a BDV Hungary la cuota del IVA de esas operaciones, más sanción e intereses de demora, dado que consideraron que se había incumplido la normativa nacional en la cual se establecía un plazo de 90 días desde la fecha de la entrega para que se produjera la salida efectiva de los bienes del país para poder ser de aplicación la exención del IVA en la exportación. Al parecer, quedaba acreditada la salida de los bienes de Hungría pero se había superado dicho plazo de 90 días.

Bajo estas circunstancias, el Tribunal señala que el artículo 146 de la Directiva no prevé el requisito de que el bien destinado a la exportación deba abandonar el territorio comunitario en un plazo determinado para que sea aplicable la exención. No obstante, recuerda que es legítimo que los Estados miembros, en el ejercicio de las facultades que el artículo 131 les confiere, adopten ciertas medidas que pretendan preservar, con la mayor eficacia posible, los derechos de la Hacienda Pública, siempre que las mismas no vayan más allá de lo necesario para dicho fin.

En el caso que nos ocupa, en el cual consta que se efectuaron las entregas de bienes y que esos bienes abandonaron físicamente el territorio de la Unión, el Tribunal señala que las autoridades húngaras han ido más allá de lo razonable al exigir que, en el marco de esas entregas de bienes para la exportación, los mismos deban abandonar el territorio de la Unión Europea dentro de un plazo fijo a partir de la fecha de entrega, dado que la simple superación del plazo tiene por consecuencia privar definitivamente de la exención de dicha entrega.

En definitiva, el Tribunal considera que los Estados miembros pueden establecer un plazo razonable para la exportación, sin embargo, deben permitir que si los sujetos pasivos demuestran que los bienes han salido del territorio del país después de dicho plazo, se les otorgue el derecho a la devolución del IVA abonado.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de noviembre de 2013 (nº de recurso 4175/2011).

Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes – Nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción – Regularización (aumento) de la base imponible del IVA efectuada por la Administración tributaria cuando el empresario o profesional tiene pleno derecho a la deducción del IVA satisfecho – Improcedencia de la exigencia, tanto de las cuotas del Impuesto, como de los intereses de demora – Ausencia de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción, relativos a las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, han sido, de nuevo, objeto de análisis por parte del Alto Tribunal en esta sentencia. En un supuesto en que la Administración tributaria regulariza la situación -por lo que al IVA se refiere- de una compañía que tiene pleno derecho a la deducción del IVA soportado o satisfecho.

La regularización fue consecuencia del incremento efectuado por dicha Administración de las bases imponibles del IVA de las operaciones asimiladas a importaciones de bienes realizadas por la compañía en los años 2004 y 2005. Ese incremento tuvo su origen en la regularización llevada a cabo, a su vez, por la Administración tributaria a dicho contribuyente en relación con el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco al que estaban sujetos los bienes que fueron objeto de las operaciones asimiladas a importaciones.

A raíz de lo anterior, la Administración tributaria procedió a regularizar el importe correspondiente de las cuotas del IVA devengadas por dichas operaciones, que no se había declarado.

La liquidación practicada por la Administración, como consecuencia de dicha regularización, fue confirmada por el TEAC y por la Audiencia Nacional.

A results de la sentencia de instancia, tanto la compañía como el Abogado del Estado prepararon recurso de casación, articulando la primera el mismo, por lo que aquí respecta, en la improcedencia del acuerdo de liquidación realizado por la Administración tributaria, tanto respecto de las cuotas del IVA liquidadas por operaciones asimiladas a importaciones de bienes, como de los correspondientes intereses de demora, ya que la deducción del

Impuesto es inmediata en el momento del devengo del Impuesto, no pudiéndose apreciar daño económico alguno a la Hacienda Pública.

Motivación que, de acuerdo con la jurisprudencia consolidada existente (véase, a estos efectos, y por citar sólo una, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2010, nº de recurso 1432/2005), es admitida y, por tanto, el Alto Tribunal estima –en este punto- el recurso interpuesto por la Compañía.

Para alcanzar esa conclusión, el Tribunal Supremo distingue entre el nacimiento del derecho a la deducción y su ejercicio.

Respecto del primero, el Alto Tribunal se muestra firme en que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas del IVA deducibles. Y ello pese a la conocida evolución normativa que ha sufrido el artículo 98.Dos de Ley del IVA en relación con el nacimiento del derecho a la deducción. Ello supone que el derecho a la deducción nace desde el mismo momento en que dichas cuotas del IVA se devengan como consecuencia de la realización de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.

Una vez sentado lo anterior, el Tribunal se pregunta si la conclusión alcanzada respecto del nacimiento del derecho a la deducción (y que supone, como acabamos de indicar, la deducción inmediata de la cuota del IVA correspondiente en el mismo momento en que el Impuesto se devenga) debe ser matizada por las exigencias formales establecidas en la Ley del IVA para el ejercicio del derecho a la deducción, tales como, por ejemplo, la necesidad de contabilizar o registrar las cuotas del IVA deducibles. A juicio del Alto Tribunal, y de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria existente, la posible vulneración de las formalidades relativas al ejercicio del derecho a la deducción, en estos casos en que tiene lugar la autorrepercusión del Impuesto por parte del empresario o profesional (teniendo éste además derecho a la deducción plena del IVA satisfecho), no puede privarle de su derecho a deducir. En palabras del propio Tribunal *“para que la cuota sea deducible basta con que haya nacido el derecho a la deducción”*.

Todo lo anterior sirve al Tribunal Supremo para concluir que *“(…) como la entidad pudo ejercitar el derecho a la deducción en el mismo momento en que procedía la liquidación de las cuotas, la improcedencia de la exigencia de las cuotas así como de la exigencia de intereses asociados a dichas cuotas era patente, al no existir perjuicio económico para la Administración”*.

5. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 21 de noviembre de 2013. Nº de recurso 64/2011.

Importación de bienes – Administración de aduanas - Documento Único Administrativo.

En esta sentencia se solicita en la demanda que se anule la resolución de liquidación provisional de regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) a la importación, como consecuencia de no haberse comercializado las obras exportadas para una galería de arte, por lo que fueron reimportadas a España sin modificación alguna.

El recurrente alega la aplicación del artículo 18 apartado 1, del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, el cual determina que estarán exentas las entregas en el interior del país cuando vuelvan al vendedor por haber sido rechazadas por el destinatario. El recurrente considera que dicha exención debe ser de aplicación para los casos de reimportación efectuada como consecuencia de haber sido rechazados los bienes por el destinatario o por el incumplimiento de las condiciones del contrato. Por lo tanto, entiende la recurrente que se cumplen el resto de requisitos para la aplicación de la exención, estos son: la reimportación realizada por la misma persona a la que la Administración autorizó la salida, los bienes se reimportan en el mismo estado, y que la reimportación se beneficie de la exención de los derechos de importación. Así lo entendió también la Administración de aduanas declarando la exención de los derechos de importación por las mercancías de retorno en el mismo estado en el que se exportaron.

Alega la recurrente que conforme al artículo 220, apartado 2 b) del Código Aduanero, la Administración debe abstenerse de recaudar siempre que, y de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, se cumplan los *“tres requisitos que se exigen para que la recaudación a posteriori no se produzca:*

- 1.- Que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las autoridades competentes, entendiéndose todos los errores de interpretación o de aplicación de las normas relativas a los derechos de importación y de exportación.*
- 2.- Que el deudor razonablemente no hubiere podido conocer el error cometido por las autoridades aduaneras.*
- 3.- Que el sujeto pasivo haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa en vigor en lo que se refiere a su declaración de aduana, conteniendo todos los datos técnicos necesario para la aplicación de la normativa de que se trata y que los datos eran correctos.”*

En cualquier caso, entiende el Tribunal que la mercancía reimportada no podrá considerarse como una exportación temporal a un país tercero debido a que en el DUA de exportación se declaró como exportación definitiva, asimismo, no quedan probadas las causas que enumera la recurrente tales como que la reimportación de la mercancía haya sido rechazada por ser

defectuosa o no ajustarse al pedido, ni tampoco por falta de pago o incumplimiento de las condiciones del contrato.

Concluye el Tribunal que desestima el recurso contencioso administrativo al no poder probar el recurrente un motivo válido causa de la reimportación que le permita gozar de la exención, por cuanto no parece que puedan ampliarse las causas legales determinadas para la aplicación de la exención en el caso de exportaciones definitivas.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 454/2012, de 17 de octubre de 2013.

Exención de las entregas intracomunitarias de bienes – Requisitos formales: incumplimiento del requisito relativo a la identificación del adquirente en un Estado miembro distinto (el adquirente no suministra un Número de Operador Intracomunitario válido) – Elementos probatorios del transporte de bienes al territorio de otro Estado Miembro.

El TEAC se plantea en esta resolución si son ajustados a Derecho los acuerdos de liquidación impugnados, que califican como operaciones interiores las entregas intracomunitarias declaradas exentas.

En este sentido, el Tribunal comienza por recordar que el artículo 25 de la LIVA condiciona la exención de las entregas intracomunitarias de bienes al cumplimiento de tres requisitos:

- Que se trate de entregas en los términos del artículo 8 de la LIVA, lo que supone que se produzca la transmisión del poder de disposición de bienes corporales.
- Que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado Miembro distinto de España.
- Que los bienes vendidos sean transportados al territorio de otro Estado Miembro por el vendedor, por el adquirente, o por un tercero que actúa en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos.

En el caso objeto de análisis, la Inspección entendió que no procedía la aplicación de la exención por los siguientes motivos:

- En unos casos, por carecer el cliente del obligado tributario de número de operador comunitario válido durante las fechas en que se realizaron las operaciones.
- En otros casos, consideró la Inspección que las entregas formaban parte de un esquema de fraude en el IVA y que el transporte o fue inexistente o fue una mera simulación, acabando finalmente la mercancía en España; entendió que, si bien no hubo participación por parte del vendedor en dicho fraude, sí que hubo negligencia por su parte, ya que debería haber tenido conocimiento de su participación en la trama por los siguientes motivos:
 - En ninguno de los CMR aportados inicialmente figura el recibí del mismo, por lo que la reclamante no se preocupó de si realmente se entregaba la mercancía en otro EM.
 - Modificación de la operativa habitual: existía distinto trato con otros clientes a los que solo se le dispensaba la mercancía previo pago.

- Desconocimiento absoluto por la empresa reclamante de uno de sus mayores clientes.
- Pago siempre mediante cheques de bancos localizados en otros países.
- Las operaciones realizadas carecían de lógica económica.

En relación con los supuestos anteriores resuelve el Tribunal lo siguiente:

- Requisito de que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en otro Estado Miembro.

Concluye el TEAC, a la luz de la más reciente jurisprudencia del TJUE, que no se puede denegar el derecho a la exención exclusivamente por el incumplimiento de este requisito formal. Solo cabe llegar a conclusión distinta cuando el incumplimiento de las obligaciones formales impide la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Así, la aportación del número de identificación del adquirente se vincula a la acreditación del requisito material de la condición de empresario o profesional del adquirente, de modo que, si dicha acreditación resulta de otros medios de prueba, es improcedente denegar la exención por no haber aportado dicho número de identificación fiscal.

- Requisito de que los bienes vendidos sean transportados al territorio de otro Estado Miembro por el vendedor, por el adquirente, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos.

El TEAC llega a la misma conclusión que la Inspección, confirmando su liquidación, y considera que la entidad debió conocer que estaba implicada en una trama de fraude y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude, ya que si hubiera actuado diligentemente hubiera conocido su existencia y no hubiera aplicado la exención de las entregas intracomunitarias de bienes.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 574/2011, de 17 de octubre de 2013.

Sujeción al IVA de las aportaciones dinerarias de capital efectuadas por socios cooperativistas, personas físicas, a la cooperativa cuando dichas aportaciones constituyen la contraprestación de servicios que serán prestados al cooperativista (cesión de uso de plazas de aparcamiento una vez que éstas sean construidas por la cooperativa) – Las aportaciones realizadas por los cooperativistas, para sufragar las obras y cesión de uso de las plazas de aparcamiento, tienen la consideración de pagos anticipados de la posterior cesión de uso.

En la presente resolución el TEAC resuelve acerca de la calificación de la operación de cesión de uso de unas plazas de garaje a unos socios cooperativistas, por parte de una cooperativa, como prestación de servicios o como autoconsumo de servicios, y como consecuencia de ello acerca del momento en que se produciría el devengo del impuesto y de la determinación de la base imponible.

- Criterio Inspección Tributaria (conforme a las consultas de la DGT): sujeta a gravamen las aportaciones efectuadas por los socios para acceder al derecho de uso como pago anticipado de la prestación de servicios (75.Dos LIVA). La base imponible correspondiente a la prestación de servicios estaría constituida por el importe total de la contraprestación.
- Criterio anterior mantenido por el TEAC (Resolución nº 1215/2000, de 20 de marzo de 2002): no considera contraprestación a los importes satisfechos como aportaciones al capital. Entiende que se trata de autoconsumo de servicios devengándose el IVA en el momento en que se adjudique el derecho de uso (cuando se efectúe la operación) (75.Uno.5º LIVA). La base imponible se encuentra constituida por el coste de la prestación de servicios incluida la amortización de los bienes cedidos, lo que lleva a la cantidad aportada por los cooperativistas para hacer frente al coste de la construcción del aparcamiento.

Pues bien, de acuerdo con el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de marzo de 2011 (nº de recurso 85/2010), el TEAC cambia su criterio interpretativo respecto a su Resolución nº 1215/2000, de 20 de marzo de 2002, y entiende que *“las aportaciones de capital de los cooperativistas a la cooperativa cuando, de la documentación aportada resulte que tenían como objeto sufragar las obras, cesión del uso o gestión de las plazas de aparcamiento, estarían sujetas al IVA, en cuanto que se trata de la prestación de servicios de la cooperativa a los socios (la cesión del derecho de uso en el presente caso), y por lo tanto gravadas de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, devengándose el Impuesto como pago anticipado de la prestación de servicios en virtud del artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, en el momento de su aportación, y constituyendo la base imponible el total de la aportación en virtud del artículo 78.Uno de la Ley.”*

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3763/2010, de 7 de noviembre de 2013

Exención de los servicios de gestión de cobro realizados por entidad financiera – Tratamiento de las retribuciones del Presidente y Directores Generales de una entidad financiera por asistencia a Consejos de Administración de entidades participadas satisfechas por estas últimas.

En esta resolución el TEAC se plantea distintas cuestiones, entre las que cabe destacar como más importantes las siguientes:

- Si los servicios prestados por una entidad financiera relativos al cobro de efectos previamente descontados por otra entidad financiera, la cual encomendó a la primera su cobro, quedan englobados en la exención del artículo 20.Uno.18º de la LIVA.
- El tratamiento a efectos de IVA de las retribuciones del Presidente y Directores Generales de esa misma entidad financiera, satisfechas por sociedades participadas por la asistencia a sus Consejos de Administración.

En relación con la primera cuestión, el supuesto de hecho planteado hace referencia a la recepción para la gestión de cobro, por parte de la entidad financiera reclamante, de efectos comerciales y otros documentos para su adeudo en cuentas de clientes suyos. Esta cesión no conllevó la transmisión de la titularidad, percibiendo la reclamante una comisión por gestión de cobro que, además de los servicios de cobro, incluía servicios complementarios o accesorios para el caso de impago los documentos.

La entidad consideró que estos servicios se encontraban sujetos y exentos de IVA, ya que las operaciones de gestión de cobro expuestas son actividades accesorias a la principal de descuento realizada por la entidad financiera que entrega los documentos. Por su parte, la Inspección defiende que se trata de servicios principales de gestión de cobro, por lo que no es de aplicación la exención del artículo 20.Uno.18º de la LIVA.

En este sentido, en primer lugar, el TEAC cita los supuestos de exención recogidos en el artículo 20.Uno.18º a), h) e i), en los que se excluyen de forma expresa los servicios de gestión de cobro. Asimismo, expone que los servicios prestados por la entidad financiera fueron meros servicios de gestión de cobro, ya que en ningún caso supusieron que ésta otorgase financiación a otra entidad financiera o a un cliente.

Seguidamente, para determinar la exención o no al IVA, el TEAC se basa en la doctrina defendida por la DGT, señalando el requisito esencial para la no tributación de las operaciones de gestión de cobro: que los servicios se realicen por quienes hayan adquirido la titularidad de los efectos o documentos.

Finalmente, destaca que la referencia a servicios “accesorios” que realiza la norma no puede entenderse extendida a operaciones realizadas por persona distinta del beneficiario de la exención, sino que dichas operaciones “*constituyen en sí mismas nuevos hechos imponibles, realizados por sujetos pasivos distintos, para quienes no se trata de operaciones o servicios accesorios, sino principales*”.

Por todo lo anterior, el TEAC concluye que los servicios de gestión de cobro en cuestión prestados por la entidad financiera son servicios sujetos

y no exentos del IVA, confirmando la regularización practicada por la Inspección.

En relación con la segunda cuestión, relativa al tratamiento a efectos del IVA de las retribuciones satisfechas por las entidades dependientes al Presidente y Directores Generales de la reclamante por acudir a Consejos de Administración de las primeras, la controversia se genera respecto a la calificación de las retribuciones percibidas, esto es, si se trata de retribuciones efectuadas a los mismos como personas físicas, o si deben imputarse a la sociedad reclamante, puesto que actúan en nombre y por cuenta de esta última.

En este sentido, tanto la reclamante como la Inspección coinciden en que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, dicha prestación de servicios se encuentra sujeta y no exenta de IVA. Ahora bien, la primera defiende que en este caso fueron servicios prestados por personas físicas en nombre propio, mientras que la Inspección argumenta que la asistencia a dichos Consejos de Administración sólo es posible si actúan en nombre y por cuenta de la entidad reclamante, ya que desempeñan sus cargos de Presidente y Directores Generales en régimen de dedicación exclusiva, en aplicación de la normativa reguladora de las Cajas de Ahorro.

En este caso, el TEAC analiza la Ley 31/1985, de 2 de agosto, de Órganos Rectores de Cajas de Ahorro (LORCA), en cuyo artículo 27 se establece: *“El ejercicio del cargo de Director general o asimilado y Presidente del Consejo de Administración en el caso de haberle sido asignado sueldo de una Caja de Ahorros requiere dedicación exclusiva y será, por tanto, incompatible con cualquier actividad retribuida tanto de carácter público como privado, salvo la administración del propio patrimonio y aquellas actividades que ejerza en representación de la Caja. En este último caso los ingresos que obtenga, distintos a dietas de asistencia a Consejos de Administración o similares, deberán cederse a la Caja por cuya cuenta realiza dicha actividad o representación”*.

Teniendo en cuenta la normativa anterior, el TEAC confirma la regularización realizada por la Inspección, señalando que, dado que tanto el Presidente como los Directores Generales tienen un salario asignado por la entidad recurrente, todas sus actuaciones se realizan en régimen de dedicación exclusiva, por lo que los ingresos obtenidos deben cederlos a la misma (excepto las dietas de asistencia). De esta forma, será la entidad y no las personas físicas las que presten el servicio, lo que conlleva que se trate de una operación sujeta al IVA y no exenta.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3417/2011, de 7 de noviembre de 2013.

Intereses de demora – Devolución derivada de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones cuando la causa de la rectificación es haber aplicado una norma interna española que ha sido declarada contraria a la Directiva comunitaria del IVA – Cálculo del periodo de devengo de los intereses de demora.

Se aborda en esta Resolución la cuestión de cómo deben calcularse los intereses de demora a abonar por parte de la Administración tributaria a una compañía que había solicitado la rectificación de una autoliquidación del IVA (en el caso en cuestión, se trataba de la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del año 2001).

La solicitud de rectificación de autoliquidación, presentada por la compañía el 20 de abril de 2006, había sido instada a raíz de la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 en el Asunto C-204/03, relativo a la compatibilidad de diversos preceptos de la Ley del IVA española con la Directiva del Impuesto (en concreto, los artículos 102 y 104.2.2º, párrafo segundo).

El origen de la discrepancia entre la compañía y la Administración tributaria se centraba en el cálculo de los intereses de demora que procedían abonar, y más específicamente, la controversia versaba sobre la fecha de inicio de devengo de dichos intereses.

Consideraba la primera que los intereses de demora se devengaron desde el 31 de julio de 2002. La razón de esta fecha radicaba en que, a juicio de la compañía, debía tenerse en cuenta que los intereses de demora se deberían abonar una vez transcurrido el plazo fijado por la normativa del IVA para devolver las cantidades que procedan y, en todo caso, en el plazo de seis meses cuando no se hubiera producido y notificada la devolución por causa imputable a la Administración. De esta forma, y puesto que la fecha de presentación de la autoliquidación en cuestión del cuarto trimestre de 2001 concluyó el 30 de enero de 2002, una vez transcurrido el plazo de seis meses (31 de julio de 2002), se iniciaría el plazo para el cómputo de los intereses de demora desde esta última fecha.

La Administración tributaria, por el contrario, consideraba que el interés de demora se había devengado desde el día 21 de octubre de 2006, siendo esta la fecha de inicio por ser la correspondiente al fin del plazo de seis meses desde la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de autoliquidación (20 de abril de 2006).

Comienza el TEAC por recordar que la solicitud de rectificación de la autoliquidación efectuada por la compañía estaba basada en una reducción del importe del derecho a deducir y a devolver como consecuencia de la aplicación estricta de una norma nacional, que luego fue declarada contraria al derecho comunitario por la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005.

Pues bien, el TEAC, rectificando el criterio que hasta ahora había venido manteniendo, asume la más reciente jurisprudencia mantenida por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 18 de septiembre de 2012 (nº de recurso 357/2010) y de 20 de junio de 2013 (nº de recurso 5900/2011) en el sentido de considerar que, en un caso como el aquí analizado, el ingreso efectuado por la compañía (derivado de la aplicación indebida de la norma española) se produjo en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado contraria al derecho comunitario, por lo que dicho ingreso debe considerarse como indebido.

A raíz de lo anterior, las conclusiones a las que llega el TEAC en este Resolución son las siguientes:

- a) A efectos del cálculo de los intereses de demora, habrá que estar a la fecha en que dicho ingreso se efectuó de forma indebida.
- b) Derivado de lo anterior, concluye, que, en el caso concreto que es objeto de análisis, el “dies a quo” de la generación de los intereses de demora será el de 31 de enero de 2002, pues la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2001 tuvo como fecha límite de presentación el día 30 de enero de 2002.

5. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4392/2011, de 7 de noviembre de 2013.

Tipo impositivo – No aplicación del tipo impositivo reducido a la entrega de viviendas terminadas, que no cumplen con las condiciones exigidas para obtener la licencia de primera ocupación.

La cuestión de fondo que se plantea en esta Resolución es el relativo a la calificación que merecen unas edificaciones (viviendas) adquiridas por una empresa una vez terminadas, pero antes de ser recibidas de forma definitiva por no cumplir con las condiciones exigidas para la obtención de la licencia de primera ocupación. Concretamente, se dirimía la cuestión de si la entrega de las mismas debió tributar por el tipo general del IVA o por el tipo reducido propio de las transmisiones de edificaciones aptas para su utilización como viviendas.

En concreto, los hechos fueron los siguientes: la entrega de la edificación se produjo el 9 de enero de 2007, si bien la licencia de primera ocupación se obtuvo el 1 de agosto de 2007. La constructora (transmitente) dio por terminada la obra el 12 de enero de 2007 pero en el acta de recepción parcial del día siguiente se recogían algunas deficiencias que debían ser subsanadas; estas deficiencias se referían no sólo a las obras de urbanización recogidas por el técnico municipal, sino también al sistema de suministro de agua y al sistema eléctrico, no habiéndose podido realizar el enganche al suministro de agua hasta el 5 de junio de 2007.

Tanto la Inspección como el TEAR consideraban que a dicha entrega le era aplicable el tipo reducido, pese a la inexistencia –en el momento de la transmisión- de la licencia municipal de primera ocupación. En concreto, el TEAR fundamentaba su posición en la consideración de que *“la licencia de primera ocupación es la consolidación administrativa de que el inmueble es apto para ser utilizado como vivienda, pero no es un presupuesto necesario para que el inmueble sea apto para ser considerado como vivienda. La aptitud del inmueble para ser utilizado como vivienda es una cuestión de hecho que responde a la comprobación del estado del inmueble”*.

El TEAC, sin embargo, no comparte dicha apreciación, al entender que el tipo impositivo reducido debe aplicarse cuando los dos siguientes requisitos concurren simultáneamente en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto: i) que lo edificado pueda ser utilizado como vivienda de acuerdo con datos objetivos y ii) que exista ya una licencia de ocupación (a juicio del TEAC, si bien esta última tiene por finalidad esencial la de permitir la comprobación del cumplimiento de las condiciones impuestas en la licencia de obras, no obstante, puede tener además otras finalidades, ya que, por ejemplo, su existencia es necesaria para que las empresas suministradoras de agua, gas y electricidad puedan formalizar los correspondientes contratos de suministro).

A raíz de lo anterior, concluye el TEAC que *“(…) cuando la LIVA se refiere en su artículo 91.Uno.7º a las partes de los edificios “aptos para su utilización como viviendas”, no puede estar considerando a efectos de esta calificación un uso ilícito; ni se puede considerar que la aptitud comprende la utilización como vivienda de una parte del edificio que no cuenta con los servicios mínimos de agua, luz y electricidad. Parece por tanto excesivo el criterio del TEAR en la resolución recurrida cuando sostiene que la licencia de primera ocupación no es presupuesto necesario para que el inmueble se considere apto para calificarse como vivienda, cuando sí lo es para poder ser utilizado con esta finalidad”*.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3273-13, de 6 de noviembre de 2013

Lugar de realización de las prestaciones de servicios – Regla de uso efectivo.

En la presente consulta, la DGT analiza la tributación a efectos del IVA, y en particular el lugar de localización de las prestaciones de servicio, en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una sociedad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que forma parte de un grupo de entidades dedicado al diseño, desarrollo, fabricación y distribución de sensores y amplificadores fotoeléctricos, cortinas de luz y sensores ópticos.

Una sociedad danesa del grupo tiene suscrito un contrato con otra entidad gibraltareña, también del grupo, en cuya virtud esta última se compromete a realizar todas las actividades de marketing, promoción y gestión de ventas de los citados productos.

A su vez, la entidad gibraltareña ha subcontratado con la consultante la comercialización, gestión y control de ventas, publicidad, marketing y la asistencia comercial a distribuidores (organizando eventos y seminarios de enseñanza) que se realizarán desde sus instalaciones en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, la distribución de los productos en el citado territorio se realiza por otra entidad ajena al grupo, la cual vende los productos en nombre y por cuenta de la sociedad danesa.”

La DGT comienza analizando este supuesto de hecho en base a los artículos 69 y 70.dos de la Ley del IVA, regla general de localización de las prestaciones de servicio y regla de cierre de uso efectivo respectivamente.

En este sentido, la DGT reitera su criterio, ya manifestado a través de diversas consultas, respecto a los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de uso efectivo se pueda aplicar, invalidando así el criterio de gravamen jurídico, o basado en la ruta contractual:

1. Los servicios para los que resulten aplicables el artículo 70.Dos son los citados expresamente en dicho precepto de la Ley 37/1992.
2. Dichos servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales, actuando como tal, salvo que se traten de servicios de telecomunicaciones o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser particulares.
3. La aplicación del artículo 69.Uno.1º de la Ley del Impuesto (regla general), debe conducir a que la localización de los servicios tenga lugar fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.
4. Los servicios deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

En relación con la aplicabilidad del criterio de uso efectivo, la DGT considera que habrá de actuarse en dos fases:

1. En primer lugar, han de localizarse las operaciones a las que sirve o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio que se trate. Si dicha localización conduce a considerar que dichas operaciones son realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, cabe la aplicación de lo establecido en el artículo 70. Dos de la Ley del IVA.
2. En segundo lugar, se deberá determinar la relación entre dichas operaciones y la prestación del servicio que se trata de localizar, la cual podrá ser directa o indirecta.

En virtud de lo comentado anteriormente, la DGT indica que, en principio y de acuerdo con la regla general de localización de las prestaciones de servicios establecida en el artículo 69 de la Ley del Impuesto, los servicios de comercialización, marketing, gestión y control de ventas, publicidad, asistencia comercial a distribuidores, prestados a empresarios que actúen como tal pero cuya sede de actividad no radica en el territorio de aplicación del Impuesto, no se encontrarán sujetos al IVA.

Sin embargo, concluye la DGT que si los requisitos enunciados anteriormente concurren incluso en el empresario o profesional de forma indirecta (empresario danés en este supuesto de hecho que recibe los servicios de la entidad gibraltareña que es quien los adquiere a la española), las prestaciones de dichos servicios se encontrarán sujetas y no exentas del IVA, en aplicación de lo establecido en el artículo 70.Dos de la Ley del Impuesto, como ocurre en el caso objeto de consulta, dado que la totalidad de los servicios prestados por la entidad consultante, o parte de ellos, se corresponden con la distribución y venta de productos en España por parte de la entidad danesa.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3347-13 de 12 de noviembre de 2013

Impartición de clases de idiomas a través del programa “Skype” – Naturaleza del servicio prestado – Lugar de realización de la prestación del servicio – Aplicación de la exención de enseñanza.

En la presente consulta, la DGT analiza la tributación a efectos del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

“El consultante, persona física, imparte clases de ruso a través de un programa llamado Skype mediante el cual dos personas en cualquier parte del mundo pueden mantener una conversación. La metodología del sistema es el siguiente: el cliente compra en la web del consultante unas horas de clase de ruso, y se le asigna un profesor que esté en la misma franja horaria que el cliente. Posteriormente el profesor subcontratado factura al consultante. Los clientes y los profesores subcontratados pueden residir en cualquier parte del mundo y se desconoce si aquellos son empresarios o profesionales, o particulares.”

En un primer lugar, la DGT empieza analizando el Reglamento de la UE nº 282/2011 de aplicación de la Directiva de IVA que establece que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, no abarcarán los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica. En ese mismo sentido, la citada Directiva matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para ser calificada como servicio electrónico aquella

que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales.

Considera la DGT de especial importancia en este supuesto de hecho determinar el alcance y distinguir entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica de cara a determinar tanto la regla de localización aplicable al servicio como la posible exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta.

Es por ello que cita la Directriz de la sesión 97 del Comité de IVA en el que se pone de manifiesto que los servicios de enseñanza prestados por un profesor a través de Internet se califican como servicios educativos y no como servicios prestados por vía electrónica localizándose de acuerdo con las reglas de localización del artículo 69 y 70 de la Ley del IVA en función de si el destinatario es un empresario o si es una persona física, respectivamente. Y en base a la citada Directriz, la DGT manifiesta su cambio de criterio en relación con el suministro de enseñanza on-line a través de Internet o de una red electrónica.

El servicio de enseñanza está exento del IVA, sin embargo, ni la Directiva ni la Ley local del IVA contemplan exención alguna aplicable para los servicios prestados por vía electrónica.

Parece claro que de la descripción de los hechos, en los servicios prestados por la consultante es imprescindible la presencia del profesor. En consecuencia, estaríamos ante servicios de enseñanza a distancia y no ante servicios prestados por vía electrónica.

Una vez determinada la calificación de la prestación de servicios llevada a cabo por el consultante en el presente caso como enseñanza a distancia es necesario conocer cuando dichos servicios van a considerarse localizados en el territorio de aplicación del IVA (TIVA), de acuerdo con las reglas de localización expresadas en los artículos 69 y 70 de la LIVA:

- a) Cuando el destinatario de estos servicios sea un empresario o profesional se aplicará la regla general contenida en el artículo 69 de la Ley del IVA y estarán, por lo tanto, sujetos al IVA si el destinatario está establecido en el TIVA.
- b) cuando el destinatario no sea empresario o profesional y el servicio se preste fuera del TIVA, este servicio quedará no sujeto al IVA, tributando en su caso según disponga la normativa aplicable en el país de residencia del alumno.
- c) Cuando el servicio se preste a particulares y no se identifique el lugar donde se preste materialmente por hacerlo a distancia y con medios electrónicos, como es el caso del programa Skype, el lugar de

realización del hecho imponible será la sede del prestador de los mismos, es decir, donde resida el consultante.

A continuación, la DGT pasa a analizar la figura del profesor y en qué casos podría ser considerado como empresario o profesional a efectos del IVA. En este sentido, y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA y en la resolución de 16 de febrero de 1993 de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, la DGT considera que:

- a) Si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de enseñanza, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto.
- b) Si tal actividad se ejerce en el seno de una organización, tal y como una academia, centro de estudios, etc., tal elemento de profesionalidad, vinculada a la personalidad individual del enseñante, habrá desaparecido para dar paso a una clara situación empresarial.

Por tanto, concluye la DGT que si la actividad de clases de ruso se ejerce directamente por el consultante, sin que haya un local dedicado a esta actividad, ni personal asalariado, tal circunstancia supone la existencia de las características propias de una actividad profesional a efectos del Impuesto.

Por último, una vez determinado que la prestación de servicios objeto de consulta se califica como servicios educativos a distancia, y siempre que de acuerdo con las reglas de localización estos servicios se entiendan localizados en el TIVA, la DGT analiza la posibilidad de aplicar alguna de las exenciones dispuestas en la Ley del IVA.

En este punto la DGT realiza una diferenciación en función de la exención a aplicar de acuerdo si el prestador de servicios es un empresario o un profesional:

- a) Si la enseñanza se imparte por un profesional, para que sea aplicable la exención contemplada en el artículo 20.Uno.10º de la Ley del IVA será necesario en primer lugar que las clases sean impartidas por personas físicas cuyas materias estén comprendidas en un plan de estudios y que dicho profesional se haya matriculado en un epígrafe correspondiente a la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.
- b) Si la enseñanza se imparte por un empresario, para que sea de aplicación la exención contemplada en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA, será necesario que sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios y que dicha enseñanza suponga la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes.

Concluye que la DGT señalando que la enseñanza de idiomas está incluida en planes oficiales de estudio y, por tanto, la actividad realizada tanto por el consultante como por los profesores subcontratados, estaría sujeta pero exenta del IVA siempre y cuando se entienda localizada en el TIVA.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3349-13 de 12 de noviembre de 2013

Plataforma online para realizar cursos de formación técnica – Naturaleza del servicio prestado – Lugar de realización de la prestación del servicio.

En la presente consulta, la DGT analiza la tributación a efectos del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante va a prestar un servicio consistente en una plataforma exclusiva on-line que contiene toda la información y documentación necesaria para realizar cursos de formación técnica especializados cuyos destinatarios serían empresarios o profesionales residentes en países distintos de la Unión Europea.”

En un primer lugar, la DGT empieza analizando el Reglamento de la UE nº 282/2011 de aplicación de la Directiva de IVA que establece que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, no abarcarán los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica. En ese mismo sentido, la citada Directiva matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para ser calificada como servicio electrónico aquella que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales.

Considera la DGT de especial importancia en este supuesto de hecho determinar el alcance y distinguir entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica de cara a determinar tanto la regla de localización aplicable al servicio como la posible exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta.

Es por ello que cita la Directriz de la sesión 97 del Comité de IVA en el que se pone de manifiesto que los servicios de enseñanza prestados por un profesor a través de Internet se califican como servicios educativos y no como servicios prestados por vía electrónica localizándose de acuerdo con las reglas de localización del artículo 69 y 70 de la Ley del IVA en función de si el destinatario es un empresario o si es una persona física respectivamente y en base a la citada Directriz, la DGT manifiesta su cambio de criterio en relación con el suministro de enseñanza on-line a través de Internet o de una red electrónica.

Sin embargo, con respecto a la localización de estos servicios en concreto que fueron objeto de consulta, independientemente de que los mismos sean servicios educativos o servicios prestados por vía electrónica, considera la DGT válido su criterio mantenido hasta la fecha, dado que, como los servicios son prestados a empresarios o profesionales residentes en países distintos de la Unión Europea, los mismos no se localizarán a efectos del IVA en el territorio de aplicación del Impuesto y estarán, por lo tanto, no sujetos.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3354-13, de 13 de noviembre de 2013.

Copias de fondos documentales de museos estatales enviados por medios electrónicos – Naturaleza de las operaciones: entrega de bienes o prestación de servicios – Reglas de localización – Exención.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación en el IVA aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

“Los Museos Estatales realizan copias de fondos documentales a favor de personas que lo solicitan, residentes o no en el territorio de aplicación del Impuesto, pudiendo enviar dichas copias por medios electrónicos.”

La DGT determina, tras analizar lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA, que los entes públicos tendrán la condición de empresarios a efectos del IVA cuando ordenen medios materiales y personales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, asumiendo el riesgo derivada de la misma.

Una vez dicho lo anterior, considera dicho Centro Directivo que la realización de copias de fondos documentales es, conforme a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del IVA, una prestación de servicios y no una entrega de bienes, si bien hemos de indicar que dicha conclusión es alcanzada sin mayor razonamiento ni mención de jurisprudencia alguna (ej.: sentencia del TJUE de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, Graphic Procédé). La DGT manifiesta además que los servicios propios de bibliotecas, archivos y centros de documentación, estarán exentos del IVA conforme a lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 14º.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la entidad consultante en ocasiones presta también servicios de copias de fondos documentales a través de Internet, sólo para el envío del archivo en el que va la copia solicitada, la DGT procede a analizar la posibilidad de que tales servicios puedan tener la consideración de servicios prestados por vía electrónica.

En relación con el párrafo anterior, la DGT hace referencia al artículo 69.Tres, apartado 4º de la Ley del IVA, al anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, así como al artículo 7 del Reglamento de

Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo. En este sentido y a la vista de dichas disposiciones, la DGT entiende que los servicios de copias de fondos documentales cuyos resultados se materializan en un archivo informático que es enviado a través de Internet, constituyendo dicha red un simple medio de comunicación entre el prestador y el cliente, no tendrá la consideración de servicios prestados por vía electrónica.

Por lo tanto, a los efectos de determinar la localización de los servicios prestados por la consultante, la DGT entiende que los mismos estarán sujetos a la regla general del artículo 69 de la Ley del IVA;

- a) cuando los servicios descritos tengan por destinatario un empresario o profesional y radique en el territorio español de aplicación del IVA la sede de su actividad económica, dichos servicios estarán sujetos al IVA español.
- b) si el destinatario es un empresario cuya sede de actividad radica en otro territorio distinto del territorio de aplicación del IVA español, entonces los servicios no estarán sujetos al IVA español.
- c) Si el destinatario no actúe como empresario o profesional, los servicios se localizarán en la sede del prestador (la consultante) y, por tanto, estarán sujetos al IVA español, debiendo tributar al tipo impositivo general del IVA.

Por último, concluye la DGT que los servicios de copias de fondos documentales están sujetos al tipo impositivo general del Impuesto (desde el 1 de septiembre de 2012, al 21%).

En conclusión, las prestaciones de servicios propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación como los préstamos bibliotecarios estarán exentos del IVA. Sin embargo, no están dentro de dicha exención del IVA los servicios de suministros de fotocopias, copias o reproducciones de los documentos existentes en los fondos de bibliotecas, debiendo tributar al tipo del 21% de IVA. Los citados servicios se entenderán localizados conforme a lo dispuesto en la regla general prevista en el artículo 69 de la Ley del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3357-13, de 13 de noviembre de 2013.

Encuadernación de álbumes digitales – Tipo impositivo aplicable.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable del IVA a las actividades objeto de consulta en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una empresa dedicada a la impresión fotográfica digital y posterior encuadernación de álbumes digitales para eventos sociales.”

La DGT analiza la posibilidad de aplicar a estos servicios el tipo impositivo reducido del IVA (4%) en base al artículo 91.dos.1.número2º de la LIVA, que establece que se aplicará el tipo impositivo del 4% a las entregas de los siguientes bienes:

Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad (cuando más del 75% de los ingresos, se obtienen por dicho concepto), así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único. Considerando también comprendidos en este artículo los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

La DGT se basa en el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria, según el cual las normas tributarias se interpretan según lo dispuesto al artículo 3.1 del Código Civil y, en virtud de este último, que establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos, legislativos y la realidad social. Ante la ausencia de un concepto legal de libro, periódico o revista, la DGT analiza las definiciones dadas por el Diccionario de la Real Academia Española;

“Libro: conjunto de muchas hojas de papel u otro material semejante que encuadernadas, forman un volumen”.

“Álbum: Libro en blanco, comúnmente apaisado, y encuadernado con más o menos lujo, cuyas hojas se llenan con breves composiciones literarias, sentencias, máximas, piezas musicales, firmas, retratos, etc. o libro en blanco de hojas dobles con una o más aberturas de forma regular, a manera de marcos, para colocar en ellas fotografías, acuarelas, grabados, etc.”.

En base a lo anterior, la DGT concluye que las operaciones realizadas por la entidad consultante consisten en prestaciones de servicios de revelado de fotografías digitales, presentándose éstas al destinatario en un formato que en ningún caso puede definirse como un libro o un álbum, quedando por tanto sujetas al tipo impositivo general del IVA del 21%.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3378-13, de 14 de noviembre de 2013.

Ayudas percibidas por los agricultores en el marco de la política agraria común – Cuantificación de la compensación a tanto alzado prevista en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP).

En la presente consulta, la DGT analiza el tratamiento a efectos del IVA de las ayudas recibidas por agricultores en el REAGP, en el marco de la política agraria común regulada en el Reglamento CE 73/2009.

En este sentido, la DGT comienza su análisis trayendo a colación que el origen de estas ayudas que se encuentra recogido en el Reglamento CE 1782/2003 (ya derogado por el actual Reglamento 73/2009) a través del cual se impulsaron una serie de ayudas que, pese a que en un principio se entendieron vinculadas a la producción, finalmente han acabado configurándose como ayudas a la renta de los agricultores.

En lo que al IVA se refiere, la DGT recuerda que de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 de la Ley del IVA formará parte de la base imponible del Impuesto las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al mismo.

A este respecto se pronunció también el TJUE, en las sentencias de sus casos C-381/01, C-495/01 y C-463/02, dónde analizando el tratamiento de unas ayudas concedidas en el sector del forraje similares a las analizadas en este supuesto de hecho, concluyendo que éstas no cumplían los requisitos para su sujeción al IVA en concepto de base imponible del Impuesto en régimen general, pero sin pronunciarse acerca de dicha inclusión para la cuantificación de la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

La DGT menciona el artículo 130.Dos de Ley del IVA (transposición del artículo 296 de la Directiva 2006/112/CE) y señala que los empresarios acogidos al REAGP tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del IVA que hayan soportado en la medida en que utilicen dichos bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial.

Este porcentaje a tanto alzado, según el artículo 300 de la regulación comunitaria, será aplicado a los precios, sin IVA, de los productos agrícolas que los agricultores sometidos a régimen de tanto alzado hayan entregado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos a dicho régimen, y a los precios, sin IVA, de las prestaciones de servicios agrícolas que hayan efectuado igualmente a sujetos pasivos que no aplique dicho régimen.

Por lo tanto y en base a la normativa y a la jurisprudencia del Tribunal Europeo, la DGT entendía que las ayudas agrarias a la producción percibidas por los agricultores, cuando se consideraban como vinculadas a la producción, no podían calificarse como subvenciones vinculadas al precio, y debían considerarse como precio de las operaciones del agricultor que las percibía, de tal forma que las citadas ayudas a la producción debían formar parte de la base de cálculo de la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

No obstante lo anterior, con el cambio sustancial en la configuración de la naturaleza en el sistema de ayudas que supusieron el Reglamento (CE) nº 1782/2003 y, actualmente, el Reglamento (CE) nº 73/2009, a partir de los cuales ya no se encuentran relacionadas con la producción, sino que reglamentariamente se han configurado como unas ayudas a la renta de los agricultores, no pueden calificarse como ayudas vinculadas al precio de

las operaciones, pues la ayuda no se concede para que el operador subvencionado realice una entrega de bienes o una prestación de servicios, sino ayudas en forma de renta, por lo que las mismas no deben formar parte de la base de cálculo de la compensación a tanto alzado prevista en el REAGP.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3410-13, de 21 de noviembre de 2013.

Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores – Transmisión de participaciones vinculadas a inmuebles.

A través de esta contestación, la DGT concluye acerca de la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (en adelante, LMV), de acuerdo con la operación de reestructuración que se describe en los hechos de la consulta:

“La entidad consultante es titular de la totalidad de participaciones de diversas sociedades pertenecientes al mismo grupo fiscal, habiendo recibido las participaciones de dos de las sociedades por la aportación de bienes inmuebles, sin que hayan transcurrido más de tres años desde que se produjera la aportación de inmuebles. Dichos inmuebles están afectos a actividades económicas y pretenden transmitir las participaciones a otra sociedad del grupo.”.

Señala la DGT que el artículo 108.1 de la LMV establece que está exenta del IVA y del ITP-AJD la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial. No obstante, aquellas transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial mediante las que se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores quedan exceptuadas de la exención, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 108.

En el artículo mencionado anteriormente se recogen las siguientes presunciones iuris tantum, que admiten prueba en contrario, según las cuales se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente:

- Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella;
- Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad que reúna las condiciones del apartado anterior; o cuando obtenido dicho control, aumente su cuota de participación en ella;

- Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

De acuerdo con el supuesto de hecho, el consultante va a transmitir a otra sociedad del grupo la totalidad de las participaciones de algunas de sus sociedades filiales sin que haya transcurrido más de tres años desde que se produjera la aportación de bienes inmuebles por la consultante en virtud de la ampliación de capital de dichas entidades; encontrándose dichos inmuebles afectos a su actividad empresarial.

Por otro lado, la DGT señala que no existe un aumento del control por parte del adquirente por permanecer el porcentaje de participación inalterado, en la medida que deben computarse también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, lo cual determina que el control era ya del cien por cien, lo que implica que tal control ni se obtiene ni aumenta con esta operación.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3412-13, de 21 de noviembre de 2013.

Deducibilidad del IVA soportado – Atenciones a clientes.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado acerca de la deducibilidad del IVA soportado con ocasión de la adquisición de un derecho de uso de determinadas localidades de un palco en cierto estadio deportivo. La entidad consultante se dedica al transporte internacional de pasajeros, utilizándose dichas localidades por el departamento comercial y de marketing de la compañía para invitar a clientes, tour-operadores y agencias de viajes con el fin de promover su actividad.

En primer lugar, la DGT recuerda que, conforme al artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, no serán deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de los bienes destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

No obstante, sí reconoce que podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas por la adquisición de servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración cuando el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del IS, en virtud del artículo 96.Uno.6º de la Ley del Impuesto.

Teniendo en cuenta lo anterior, al considerar que la consultante suministra a sus clientes determinados servicios (uso de localidades en un palco de

un estadio deportivo), que no son objeto de su tráfico habitual y que adquiere para dicho fin no podrá deducir en ninguna proporción las cuotas del IVA soportadas por la adquisición del derecho de uso.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3413-13, de 21 de noviembre de 2013.

Facturación - Validez de un determinado procedimiento de expedición facturas - obligación de expedición de facturas cumplida materialmente por el destinatario – Procedimiento de aceptación de facturas.

A través de esta resolución, la DGT resuelve diversas cuestiones tributarias en relación con los hechos que se describen a continuación:

“La entidad consultante recibe servicios científicos y docentes de determinados profesionales médicos con los que va a suscribir acuerdos en virtud de los cuales la entidad consultante expedirá, en nombre y por cuenta de los mismos, las facturas correspondientes a los servicios de los que resulta ser destinataria. Dichas facturas serán firmadas a través de un programa informático por el empresario o profesional correspondiente, acordándose que dicha firma constituirá la aceptación de la factura por parte del mismo. Una vez firmadas las facturas, éstas son impresas y archivadas por la consultante y se remite una copia de las mismas al empresario o profesional correspondiente en formato PDF a través de correo electrónico.

Se está valorando, asimismo, sustituir la aceptación de las facturas a través de la firma por una simple aceptación enviada por correo electrónico.”

En atención a la legislación al efecto, la DGT establece lo siguiente:

- a) La obligación de expedir factura por parte de los proveedores de la entidad consultante podrá ser cumplida materialmente por esta última. Dichas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta de tales proveedores, los cuales serán los responsables del cumplimiento efectivo de esa obligación.
- b) Deberá existir un acuerdo entre cada proveedor y la entidad consultante por el que aquéllos autoricen a ésta a la expedición de sus facturas. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.
- c) Cada factura expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte de los proveedores de la consultante que se ajustará a lo que determinen las partes. En este sentido, será válido un procedimiento en el que las facturas sean firmadas a través de un programa informático por el empresario o profesional correspondiente, acordándose que dicha firma constituya la aceptación de la factura por parte de los mismos.

Asimismo, señala la DGT que también sería válido un procedimiento de aceptación de las facturas basado en la remisión de la aceptación de cada factura por correo electrónico.

- d) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó. Dicha remisión podrá efectuarse por cualquier medio, ya sea en papel o en formato electrónico.
- e) Sin embargo, apunta la DGT que tanto la entidad consultante como cada uno de sus proveedores deberá garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas así expedidas, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3422-13, de 21 de noviembre de 2013.

Base imponible – concesión de descuentos en operaciones vinculadas a servicios de financiación de bienes de consumo.

La DGT ha emitido contestación a consulta vinculante cuyos hechos se describen en los siguientes términos: “*La consultante se dedica a la comercialización de maquinaria agrícola y de jardinería. La maquinaria es objeto de venta a los concesionarios independientes que a su vez los revenderán a sus clientes finales. Una entidad financiera del grupo ofrece financiación a los clientes finales que adquieren los productos de los concesionarios. La consultante concede un descuento a los clientes finales que financian la compra de sus productos con la entidad financiera mediante el subsidio de parte del interés a pagar por el cliente final a la entidad financiera*”.

La DGT establece que de la descripción de hechos se deben distinguir las operaciones consistentes en la entrega de maquinaria que tendrán la consideración, a efectos del IVA, de entregas de bienes y las operaciones consistentes en la concesión de un crédito que tendrán la consideración de prestaciones de servicios. Asimismo, señala que conviene recordar que de conformidad con lo previsto en el artículo 20, apartado uno, número 18º, letra c), de la Ley estarán exentas la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

Por lo que se refiere a la base imponible de la operación consistente en la entrega de maquinaria por la consultante, estará constituida por la totalidad de la contraprestación que la consultante vaya a obtener con esta operación del comprador de la maquinaria o de un tercero. De los hechos parece desprenderse que el precio de la maquinaria fijado por las partes no

varía según se pague al contado o se financie con un crédito concedido por un tercero.

Finalmente, resuelve la DGT que el hecho de que la consultante abone una parte de los intereses del crédito a la entidad financiera no afecta a la determinación de la base imponible de la entrega de bienes, puesto que se trata de dos operaciones diferentes. Adicionalmente, la base imponible de la operación de concesión de un crédito, que estará exenta, se determinará en función de la contraprestación fijada para dicho crédito; en esta relación jurídica la consultante no es sino un tercero que abona parte del precio, sin que ello afecte a la cuantía de la contraprestación de la operación.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3424-13, de 21 de noviembre de 2013.

No sujeción al IVA – Venta de una cafetería – Transmisión de unidad económica autónoma.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la cuestión planteada acerca de la sujeción al IVA de la siguiente operación:

“La entidad consultante es titular de una licencia para la explotación en territorio de aplicación de cafeterías bajo una determinada marca. Dicha entidad tiene previsto la transmisión de una cafetería a otra entidad para su explotación; la transmisión incluirá los activos materiales necesarios para la explotación de la actividad, incluyendo el mobiliario, local, existencias y cesión en la posición contractual en los contratos de los trabajadores y de suministro”.

En la presente consulta, la DGT analiza la aplicación del supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA al supuesto de hecho descrito en la consulta. Sobre la base de la jurisprudencia del TJUE, apunta la DGT que para que resulte aplicable dicho precepto debe entenderse en el sentido de que el mismo comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

Por tanto, para determinar la no sujeción en un supuesto determinado será necesario comprobar que los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

De la descripción de los hechos realizada por el consultante se desprende que la entidad consultante transmite un establecimiento que puede ser calificado como unidad de negocio autónoma pues el mismo incluye el

activo, local y mobiliario, personal, inventarios, contratos, acuerdos de franquicia.

Así pues, establece la DGT que de acuerdo con la información disponible en el caso planteado, parece que puede considerarse como la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido expresado por la Ley, resultando aplicable el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA.

17. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº 3446-13, de 26 de noviembre de 2013.

Exención de operaciones financieras – Agente bancario – Servicios de asesoramiento y publicidad.

En la citada contestación, la DGT resuelve sobre la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA, en relación a las labores desarrolladas por un agente bancario de una entidad de crédito, en virtud de la externalización de servicios llevada a cabo por la entidad. El agente bancario se ocupa de labores de promoción consistentes en la captación de clientes, comercialización de productos, formalización de la contratación de productos y confirmación al cliente de la contratación del producto.

Así, el agente bancario recibirá diversas comisiones siempre que consiga la contratación de un número mínimo de productos financieros. Asimismo podrá recibir comisiones indirectas por la labor de asistencia, supervisión y coordinación de otros agentes bancarios.

La DGT determina que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.18º de la LIVA, hay que concluir que los servicios que el consultante va a promocionar a favor de la entidad de crédito se encuentran, en general, exentos del IVA (servicios de captación de clientes, comercialización de productos, formalización de la contratación de productos y confirmación al cliente de la contratación del producto).

No obstante, en relación con los servicios de gestión comercial, lo que se plantea en la consulta es la externalización de funciones o, lo que es lo mismo, la subcontratación de las mismas. Por tanto, señala la DGT que lo primero que hay que determinar es la naturaleza de estos servicios, es decir, si se trata de un mero servicio de asesoramiento, publicidad o apoyo a la fuerza de ventas o, si por el contrario, se puede calificar como un servicio financiero.

A este respecto, siguiendo el criterio mantenido por la jurisprudencia del TJUE, para calificar unos determinados servicios externalizados como servicios financieros exentos, los mismos deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero exento y no

tratarse de meras prestaciones materiales o técnicas. Para ello, hay que examinar especialmente si la responsabilidad del prestador de servicios frente a la entidad financiera se limita a determinados aspectos técnicos o si se extiende a los elementos específicos y esenciales de las operaciones.

En el supuesto planteado, la DGT entiende que los servicios prestados por el consultante se limitan al mero asesoramiento del producto a contratar o a la publicidad de los productos de la entidad de crédito en cuestión, por lo que los mismos no constituirían un conjunto diferenciado que cumpla la función específica y esencial de concesión de crédito y quedarían sujetos y no exentos. Reciben la misma consideración los servicios de coordinación, supervisión y asistencia de otros agentes bancarios pues no constituyen la prestación de un servicio financiero.

No obstante, si el consultante gestionara toda la relación comercial del banco con el cliente, desde la captación inicial de los clientes hasta la contratación del producto financiero, sus prestaciones a la entidad de crédito formarían un conjunto diferenciado, que, considerado globalmente, tendría por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero, quedando sujeto pero exento a efectos del IVA.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3449-13, de 26 de noviembre de 2013.

Régimen de deducciones – Actividad exenta conjuntamente con inicio de proyecto de investigación.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas, así como sobre el régimen de deducciones aplicable, en atención al siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, que desarrolla actualmente una actividad exenta, va a comenzar una segunda actividad consistente en la realización de un proyecto de investigación con la finalidad de obtener una patente. Dicho proyecto será subvencionado, en parte, por la Junta de una Comunidad Autónoma”.

La DGT considera que cuando la consultante desarrolle proyectos de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, tal actividad quedaría no sujeta al IVA, sin perjuicio de que esta actividad pueda tener la calificación de actividad económica. En consecuencia no podría deducir cuota alguna del IVA soportada con ocasión de la actividad de investigación.

En este sentido, se especifica que la existencia de una mera posibilidad de obtener una patente u otros resultados susceptibles de ser explotados empresarialmente no es suficiente para considerar la actividad incluida en el ámbito del Impuesto, sino que es necesario que existan posibilidades ciertas de obtener algún resultado positivo en las investigaciones emprendidas y de proceder posteriormente a explotar económicamente dicho resultado. Por tanto, para considerar la actividad de investigación como una actividad sujeta al Impuesto es necesario que no se actúe como un simple centro de gasto a la espera de un eventual resultado, sino que sus decisiones organizativas, su gestión, control y planificación deben guiarse por un fin u objetivo fundamentalmente empresarial, de tal forma que si dicho objetivo no existiera o fuera de muy difícil realización, la actividad no se llevaría a cabo.

Puesto que, a partir de la descripción de los hechos de la consulta, parece que la consultante sí va a desarrollar una actividad sujeta y no exenta al IVA, la DGT procede a analizar la existencia de dos sectores diferenciados, señalando que si la entidad consultante, que desarrollaba previamente una actividad empresarial exenta, efectúa la adquisición de bienes y servicios con la intención de destinarlos al desarrollo de una nueva actividad de investigación, la cual constituirá un sector diferenciado de su actividad, las cuotas del IVA soportadas por tales adquisiciones podrán ser objeto de deducción en el porcentaje propuesto por la misma, las cuales habrán ser objeto de regularización, en caso de ser preciso.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 101.Uno de la Ley del IVA, el consultante deberá aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de los dos sectores diferenciados de actividad.

IV. World VAT News

1. Bahamas

Further to the previous announcement that a VAT will be introduced from 1 July 2014 at the rate of 15%, the Government has now issued a VAT Draft Bill and Regulations for public discussion and consultation. The public is invited to submit comments on the draft.

2. Brazil - REPETRO regime for oil and gas companies changed

The Brazilian Government issued guidance on 4 December 2013 (Normative Instruction (NI) 1415/2013) that sets out new procedures for qualifying taxpayers to use the special “REPETRO” customs regime that applies to goods used in the exploration and production of oil and natural gas fields in Brazil. The REPETRO regime aims primarily to reduce the tax burden on companies involved in such activities and operates by granting a suspension of federal taxes incurred on the import of specific goods/assets (“temporary admission regime”). Taxes affected include the federal excise tax (IPI), the program for social integration contribution (PIS), the contribution for the financing of social security (COFINS) and the freight tax (AFRMM).

The NI provides that the following items do not qualify for benefits under the REPETRO regime:

- Machinery and equipment and parts with a customs value lower than USD 25,000;
- Goods whose main function is for the transport of persons, oil, gas and other fluid hydrocarbons;
- Goods destined for personal use; and
- Goods that are the subject of a finance lease contract.

The NI also sets out the following new procedural requirements to benefit from the REPETRO regime:

- The taxpayer must enroll in the Electronic Tax Mailbox in order to request the application of the regime (or to request an extension of the regime); all communications between taxpayer and tax authorities will be electronic, via e-CAC;

- The taxpayer must demonstrate that it is in compliance with the tax rules by presenting a certificate that it does not have any outstanding federal tax liabilities and that it has paid its tax liability in full;
- The taxpayer must submit certain documents (including a contract summary that contains specified information) to the Brazilian tax authorities; and
- The above documents must be submitted within 30 days after applying for the Repetro Regime.

A REPETRO license will be granted through an Executive Act, but it can be reviewed at any time by a tax auditor during the period the regime is in effect and the license can be revoked (and penalties can be imposed) for noncompliance.

The new NI applies as from 5 December 2013, the date it was published in the official gazette. Taxpayers that already have applied to benefit from the REPETRO regime have 60 days to comply with the new rules.

3. Uruguay - Manufacturers and importers of fireworks designated as “perception agents”

To improve tax collection and avoid fraud, the Uruguayan tax authorities designate certain taxpayers as “perception agents” for VAT and other taxes. “Perception agents” are entities that are responsible for the tax liabilities of third parties; in addition to the consideration charged, they must collect an additional amount of tax (as set by regulation), which is paid directly to the tax authorities on behalf of their clients. This tax is then offset against the client’s final tax liability.

As a lack of compliance with tax obligations has been an issue within the fireworks sector and given the upcoming festive session, which is the peak season for this sector, the tax authorities have issued a Resolution under which manufacturers and importers of fireworks have been designated as VAT perception agents for 60% of the VAT included in the sale. This applies from 4 December 2013.

In practice, this means that for every sale of fireworks, the manufacturer/importer must collect from their client an additional 60% of the VAT included in the invoice, which will be directly reported and paid to the tax authorities in month following the transaction.

The Resolution also provides that the sales invoice will be sufficient proof of the “perception”, provided it includes the “perceived” amount, the client’s identification, and the “perception base” (the amount on which the perception has been calculated .)

4. Australia - Government proceeding with restrictions on refunds of overpaid GST

The September 2013 federal election resulted in a change of Government. The new Government has indicated that it will proceed with the change announced by its predecessor – to restrict the circumstances in which taxpayers can obtain a refund of overpaid GST. This measure is widely regarded as one of the most controversial changes to the GST law since its commencement in 2000 and will result in a significant narrowing of GST taxpayers' entitlements. The Government has yet to provide specific details about the amending legislation that it intends to introduce. However, the Government gave some indication that it may be substantially similar to the, now lapsed, Bill that was introduced by the previous Government in June 2013. Under that Bill, a new Division 142 was to have been inserted into the GST Act, disallowing all refund claims where the GST had been “passed on” – an expression not defined or sufficiently explained.

Further, the new Government is continuing to explore the business case for changing the existing imported parcel processing arrangements so as to allow the low value threshold (LVT) to be lowered. Currently, imports valued at AUD 1,000 or less, are free from GST and customs duty. A decision is anticipated in March 2014.

The Government has yet to announce whether it will proceed with 14 other GST-related measures that had been announced by the previous Government but not enacted before the election. These include changes to the “connected with Australia” rules to reduce the number of non-residents who are unnecessarily drawn into Australia's GST system, and changes to the GST grouping provisions to simplify the group membership rules and to allow holding companies to register and group for GST purposes.

Court decision leaves landlords and tenants uncertain about GST obligations

A recent judgment of the Full Federal Court (*MBI Properties Pty Limited v Commissioner of Taxation*) has significant GST implications for entities throughout the real property (real estate) sector, particularly for those who have sold or acquired property subject to lease, and potentially for existing tenants in such properties as well.

In *MBI Properties*, an entity acquired several leased apartments within a serviced apartment complex. The “going concern” provisions enabled the supply of each apartment to the entity to be treated as GST-free. At issue was whether the entity became liable for a GST increasing adjustment because it intended that the supplies to be made through each enterprise would be neither taxable supplies nor GST-free supplies. In the context of finding that the entity did not have a GST increasing adjustment, the Full Court ruled that an entity acquiring the reversionary interest in a property does not make a supply. The relevant supply was the grant of the lease by the vendor of the property, and that supply is complete once the lease

comes into existence. Although the subject of the supply (i.e., the lease) continues for the lease term, the supply itself (i.e., the grant) does not.

On the basis of this decision, other GST registered entities who have invested in serviced apartments under comparable arrangements may be entitled to a refund of GST increasing adjustments previously paid to the Commissioner.

More generally, the finding that an incoming landlord makes no supply to an existing tenant is at odds with the Commissioner's application of the law and has raised some significant GST issues. For example, the decision suggests that landlords who purchased premises subject to a taxable lease have no GST liability in relation to rent received from continuing tenants. However, landlords who wish to protect their position by collecting GST from continuing tenants may face problems doing so, depending on the terms of the lease contract. There is also uncertainty about whether the entity that granted the taxable lease continues to bear the GST liability on rental payments even after selling the premises. These and other issues require urgent clarification.

The Commissioner of Taxation has applied to the High Court for leave to appeal the Full Court's decision. The Commissioner has also published details of his proposed administrative treatment of affected transactions until the dispute is finally resolved.

5. China - Beijing issues local implementation rules on VAT exemption for cross-border services under VAT reform

Further to the national implementation rules, and Shanghai's local guidance on VAT exemption for cross-border services under the VAT reform (Bulletin 52 and Bulletin 3 respectively), Beijing State Tax Bureau has issued local implementation rules (Bulletin 22). This is also the result of the recent 3rd Plenary Session of the 18th Communist Party of China (CPC) Central Committee, which confirms the commitment to roll out the VAT reform. Bulletin 22 applies retroactively as from 1 August 2013. It clarifies the application details for the exemption for taxpayers registered in Beijing. In general, it follows Bulletin 52 and confirms that:

- The service provider must enter into a written contract with the service recipient;
- The service income must be derived on or after 1 September 2012, which is when Beijing joined the VAT pilot;
- The taxpayer must apply for the exemption by submitting the contract and relevant documents to the tax authorities;

- The services must be provided to overseas entities for some specific VAT exempted services (see the appendix to Bulletin 22 for details); and
- The service income must be collected from overseas for some specific VAT exempted services (see the appendix for details);
- If the VAT exemption has not yet been applied for, the taxpayer may apply for the exemption by submitting the documents required by Bulletin 22. Any overpaid tax may be refunded or offset against tax payable in the future. However, if the VAT exemption has been applied for, the taxpayer must submit the required documents by 31 March 2014 or the exemption will be clawed back.

Following Shanghai's issuance of Bulletin 3, it was expected that Beijing would also follow suit and provide their local guidance to Bulletin 52. The issuance of Bulletin 22 is welcomed as it provides more detail implementation guidance and thus enables Beijing taxpayers to benefit from the VAT exemption with more certainty. In particular, Bulletin 22 allows Beijing taxpayers slightly more time to submit the documentation to apply for the exemption. Affected taxpayers in Beijing should carefully assess and determine their tax positions relating to cross-border services under the VAT reform and prepare the required documents according to Bulletin 22. If a taxpayer is unclear as to whether it is eligible for the exemption, it is recommended to contact the relevant tax authorities and/or obtain professional advice.

Postal services and railway transportation to be covered under the VAT reform pilot

During the executive meeting of China's State Council on 4 December 2013, it was decided that postal services and railway transportation would be included within the scope of the VAT reform pilot program on 1 January 2014.

"Postal services" is understood to include the provision of courier services – some companies providing courier services have experienced confusion in the past months as to whether they are within the scope of BT or VAT. For railway transportation, which is generally operated by state-owned providers, the rollout of the VAT pilot will impact general businesses on the input VAT side and a deduction of the associated VAT will depend upon whether the costs can be attributable to an onward VATable supply.

The relevant regulations are expected to be released in the near future.

6. India - Delhi High Court rules on calculation of service tax

The taxpayer challenged the notification granting abatement to construction services on the ground that the abatement was computed on the gross amount charged (which included the value of goods and materials) and thus had the effect of imposing service tax on a “composite or works contract”, which was not covered by the then main statutory provision.

The Delhi High Court rejected the taxpayer’s challenge and observed that:

- Service tax is payable on the service element of a contract for construction services and in the case of a composite contract, the service element should be bifurcated, ascertained, and then taxed.
- The computation of the service element is a matter of detail, and not a matter relating to the validity of the imposition of service tax.
- The aim and purpose of the notification is to provide a convenient, alternative, optional and hassle-free method for the payment of service tax, provided the requirements mentioned in the notifications are satisfied.
- The notification meets the tests laid down in the law as they relate to the manner and mode of the computation of service tax.

Liquidated damages factored into value for excise duty purposes

The Larger Bench of the Central Excise and Service Tax Tribunal has held that when a buyer is liable to pay an amount less than the agreed price because:

- The supplier is liable for “liquidated damages” due to a delay in the delivery of manufactured goods, and
- The liability arises under a clause in the agreement,

the resultant price is the value that is subject to excise duty.

Amendment to Central Excise Valuation Rules

Rules 8, 9 and 10 of the Central Excise Valuation (Determination of Price of Excisable Goods) Rules, 2000 dealing respectively with the valuation of goods captively consumed, goods sold through a related person, and goods sold through an interconnected undertaking have been amended to provide that the valuation provisions prescribed in the Rules shall apply where the whole or part of the excisable goods are captively consumed, or sold through related persons or through an interconnected undertaking.

Changes in monetary threshold for electronic payment of excise duty/ service tax

Presently, a manufacturer or a service provider that has paid total excise duty or service tax of INR 1 million or more (including the amount of duty paid by the utilization of a Cenvat credit) in the preceding financial year, is required to deposit the excise duty or service tax electronically, through internet banking.

With effect from 1 January 2014, the monetary threshold of INR 1 million has been reduced to INR 100,000.

7. Poland - CJEU confirms that taxpayer cannot pick and choose between domestic and EU law

The Court of Justice of the European Union (CJEU) has followed the Advocate-General's opinion in the Polish case of MDDP Sp. z o.o., Akademia Biznesu, Sp. Komandytowa and confirmed that taxpayers cannot “pick and choose” between provisions in EU and domestic law. The case concerned MDDP's contention that, even though Polish VAT law exempted its “educational” activities (possibly wrongly as a matter of EU law), the “direct effect” of the VAT Directive meant that it was entitled to recover input VAT that it incurred. The CJEU's judgment confirms that taxpayers cannot claim exemption on the basis of domestic law and then rely on EU law to claim input VAT recovery. It also confirms that where the domestic exemption is incompatible with EU law, taxpayers can rely on the “direct effect” of EU law to override it, account for output VAT on their supplies and then (and only then) they would be able to reclaim related input VAT (since it would then relate to taxable, and taxed, supplies).

European Commission grants derogation for input VAT on cars and fuel

The European Commission has granted Poland a derogation from the European VAT provisions concerning input VAT recovery on cars and fuel purchases for the period from 1 January 2014 to 31 December 2018.

As a consequence, input VAT recovery right will be limited to 50% of the input VAT amount (without a value cap) incurred on the acquisition, production, import, lease, and rent of cars used for both private and business purposes. However, if the abovementioned cars are to be used for business purposes only, the derogation will not apply. The derogation will also allow partial (50%) input VAT recovery for purchases of fuel for cars encompassed by it and for other expenditures (repairs, etc.).

However, due to Polish legislative procedures, the Polish parliament will be unable to implement the required regulations as of 1 January 2014. Accordingly, for a short period of time (from 1 January 2014 until the

introduction of the derogation) 100% VAT recovery will be allowed in respect of certain groups of cars and fuel and other expenditures.

8. Portugal - Amendments introduced to requirements for certification of invoicing software

Decree-Order nr. 340/2013, published on 22 November, has introduced several amendments to Decree-Order nr. 363/2010 (published on 23 June), which regulates invoicing software certification. One of the most significant changes is that invoicing and transportation documentation software developed internally by a taxable person or by an entity from the same economic group will have to be certified by the tax authorities as from 1 January 2014.

Filing instructions for new annexes to VAT return

Ruling nr. 30155/2013, published on 14 November, clarified the filing instructions for the new annexes to the VAT return that must be filed when VAT adjustments are made (boxes 40 and 41 of the VAT returns), namely when credit notes are issued to a non-VATable entity, it is not necessary to identify the entity's fiscal VAT number in the annex.

Amendment to VAT regime for sales to national exporters

An amendment to the Budgetary Law Proposal for 2014 amending the VAT regime applying to sales to national exporters has been approved (although not yet published) to clarify the concept of "national exporter". The concept of "national exporter" will include exporters with a head office, a permanent establishment, domicile or a VAT registration in Portugal.

This special regime for sales of goods to national exporters provides for a VAT exemption provided a number of specific requirements are met (such as timing, documentation and warehousing requirements).

VAT rates in the Autonomous Region of Azores

An amendment to the VAT rates applicable in Azores as from 1 January 2014 has been approved (although not yet published).

The VAT rates will be:

- 5% (reduced), increased from 4%;
- 10% (reduced), increased from 9%;
- 18% (standard), increased from 16%.

9. Serbia - Increase in reduced VAT rate

On 8 September 2013, the Serbian Government announced its plan to increase the reduced VAT rate from 8% to 10%, and to tax the supply of personal computers (including incorporated hardware, monitor, keyboard and mouse) at the standard rate of 20%. Currently, personal computers are taxed at the reduced rate if sold as a whole, whilst computer equipment and hardware traded separately are taxed at the standard rate.

The amending law entered into the National Assembly's proceedings on 26 November 2013 and is expected to be adopted in the next couple of weeks. The change should be effective from 1 January 2014.

10. United Kingdom - CJEU judgment on VAT on fraudulent credit and debit card payments

The CJEU has gone straight to judgment in the case of Dixons Retail plc. The case concerned whether the transfer of goods to a purchaser who has fraudulently used a bank card as a means of payment constitutes a supply of goods and whether the payment by a third party (such as the card issuer) constitutes consideration for those goods.

Dixons was seeking to recover VAT paid to the tax authorities (HMRC) on such transactions, on the basis that there was no "transfer of the right to dispose of tangible property as owner", and therefore no supply for VAT purposes. The CJEU decided that as Dixons had received payment (there was no chargeback by the card issuer to Dixons) and the customer had received the goods, there was a supply for consideration. Any issue as to whether the payment was fraudulently made was a matter for the card issuer to resolve with the customer.

The CJEU noted that the receipt of goods by a customer in these circumstances is not theft, as if it were a theft, the retailer would not have received any payment.

Autumn Statement

The UK's Autumn Statement was delivered on 5 December. The main indirect tax announcements were:

- A freeze on fuel duty, so the increase planned for September 2014 will not go ahead.
- The introduction from 1 October 2014 of a facility to pay vehicle excise duty by direct debit, annually, half-yearly or monthly, and from the same date, the abolition of the paper "tax disc".
- Confirmation that the proposal to register wholesalers of alcohol products, to reduce the problem of excise duty frauds, will go ahead,

starting in 2016 and that from 2014, businesses involved in trading in alcoholic products will need to carry out due diligence on suppliers and customers.

- The introduction of a climate change agreement for data centers, that will reduce the amount of climate change levy that eligible centers are obliged to pay.
- Confirmation that certain Aggregates Levy reliefs are to be suspended from 2014 while the European Commission investigates them, that provision will be made to reinstate the reliefs if the Commission confirms that they are permitted under EU law, and that refunds of revenue collected during the suspension might be paid.
- A consultation on regulatory changes to define the circumstances in which businesses are relieved of the obligation to file VAT returns on-line.
- Donna Huggard, dohuggard@deloitte.co.uk, Senior Manager, Deloitte United Kingdom

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.