

**Deloitte.**

**IVA-Octubre 2012**  
**Boletín de Actualidad**



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

# Índice de contenido

## I. Normativa

1. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 (artículos 66 a 69: modificaciones en la Ley 37/1992, reguladora del IVA).
2. Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (artículo 12: modificaciones en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido).
3. Proyecto de Orden por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobados por la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
4. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.
5. Reglamento de Ejecución (UE) nº815/2012 de la Comisión de 13 de septiembre de 2012 por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) nº904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.

## II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012. Asunto C-273/11 (Mecsek-Gabona).

*Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes - Requisitos para la aplicación de la exención – Obligación del vendedor de acreditar que el bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega – Obligación del adquirente de disponer de un número de identificación a efectos del IVA en el país de destino de las mercancías.*

**2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012. Asunto C-324/11 (Gábor Tóth).**

*Deducciones – Denegación del derecho a deducir al destinatario de la factura – Emisor de la factura excluido del censo de empresarios individuales – Emisor de la factura que ha incumplido su obligación de declarar a sus empleados ante la administración tributaria – Obligación del sujeto pasivo de cerciorarse del comportamiento regular frente a la Administración tributaria del emisor de la factura.*

**3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012. Asunto C-496/11 (Portugal Telecom).**

*Deducciones – Método de prorata - Impuesto devengado o ingresado en concepto de servicios adquiridos por una sociedad de cartera (holding) – Servicios relacionados directa, inmediata e inequívocamente con operaciones gravadas en fases anteriores.*

**4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de septiembre de 2012. Asunto C-392/11 (Field Fisher).**

*Exenciones - Arrendamiento de bienes inmuebles – Servicios ligados a ese arrendamiento – Operación integrada por una prestación única o por varias prestaciones independientes.*

**5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de septiembre de 2012. Asunto C-587/10 (VSTR).**

*Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes – Operaciones en cadena -- Requisitos: obligación o no de que el destinatario de la entrega intracomunitaria disponga de un número de identificación a efectos del IVA.*

**6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de mayo de 2012. Nº de recurso 205/2010.**

*Tipo impositivo reducido - Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de edificaciones destinadas principalmente a viviendas - Concepto de vivienda - Construcción de residencias geriátricas y similares.*

**7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 11 de junio de 2012. Nº de recurso 6955/2009.**

*Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Segundas y ulteriores entregas de edificaciones - Contrato de arrendamiento financiero con opción de compra de una edificación - Resolución del contrato de arrendamiento financiero y, una vez resuelto, ejercicio de la opción de compra sobre el inmueble.*

**8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 3 de julio de 2012. Nº de recurso 5370/2009.**

*Operaciones asimiladas a importaciones de bienes – Incumplimiento de la obligación de presentación en plazo de las autoliquidaciones del IVA – Tipificación de la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria mediante autoliquidación dentro del plazo establecido.*

**9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de julio de 2012. Nº de recurso 1558/2010.**

*Exenciones - Segundas y ulteriores entregas de edificaciones – Renuncia a la exención – Cumplimiento del requisito de que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición.*

**10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 23 de julio de 2012. Nº de recurso 275/2010.**

*Concepto de actividad empresarial – Calificación como tal de las actividades desarrolladas por las organizaciones de productores de aceite de oliva – Realización de operaciones imponibles.*

**11. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sección 6ª. Sentencia de 17 Julio de 2012. Nº de recurso 280/2011.**

*Deducciones - Regla de prorrata - Se excluyen para el cálculo del porcentaje de la prorrata los importes correspondientes a entregas de bienes de inversión (bienes que por su naturaleza y función estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a 1 año como instrumentos de trabajo o medios de explotación), y siempre que el sujeto pasivo los haya utilizado en su actividad empresarial.*

**12. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sección 6ª. Sentencia de 5 de Julio de 2012. Nº de recurso 306/2011.**

*Exenciones - Entregas intracomunitarias de bienes – Requisitos - No es suficiente para considerar la existencia de entrega intercomunitaria de bienes que el proveedor ponga la mercancía a disposición del adquirente y éste asuma el compromiso del traslado; es necesario acreditar que se ha producido el transporte - Inexistencia de infracción tributaria: a otras empresas del mismo grupo de consolidación fiscal inspeccionadas en idéntica forma en relación con las entregas intracomunitarias de bienes, aportando el mismo tipo de documentación para acreditar el transporte intracomunitario de vehículos, no se les ha impuesto sanción.*

**13. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sección 6ª. Sentencia de 11 de julio de 2012. Nº de recurso 341/2011.**

*Devoluciones – Derecho a la devolución – Ineficacia ante la Administración tributaria del acuerdo entre dos partes privadas en virtud del cual la primera cede a la segunda su derecho, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas - La devolución de IVA deberá hacerse a la sociedad que soportó en sus operaciones mercantiles cuotas de IVA superiores a las devengadas.*

### **III. Doctrina Administrativa**

**1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 24 de mayo de 2012. Nº 1183/2010.**

*Devoluciones – Devolución de cuotas indebidamente soportadas - Devolución de ingresos indebidos – Requisitos para obtener la devolución - Carga de la prueba del requisito del ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas.*

**2. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 21 de junio de 2012. Nº 3136/2010.**

*Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Renuncia a la exención – Requisitos - Declaración suscrita por el adquirente haciendo constar que es empresario con derecho a la deducción.*

**3. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 19 de Julio de 2012. Nº 2217/2009.**

*Base imponible - Operaciones a título oneroso cuya contraprestación no consista en dinero - Permuta de acciones y participaciones por parcelas urbanas - La base imponible de cada operación será el valor de mercado del bien recibido - La base imponible de los inmuebles entregados viene determinada por la contraprestación recibida, siendo ésta la que debe de valorarse por su valor de mercado.*

**4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1223-12, de 4 de junio de 2012.**

*Exenciones – Servicios prestados por un Colegio de Abogados a sus miembros mediante contraprestación – Concepto de contraprestación fijada en los estatutos del Colegio.*

**5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1273-12, de 13 de junio de 2012.**

*Deducciones – Cuotas soportadas por bienes y servicios que se afectan al desarrollo de una actividad profesional de ingeniería únicamente de forma parcial – Inmueble que se utiliza tanto como vivienda propia como para el desarrollo de una actividad profesional – Adquisición de dos plazas de garaje, una de las cuales se destina a la actividad económica – Diversos suministros contratados en relación con el inmueble: agua, luz y calefacción.*

**6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1472-12, de 9 de julio de 2012.**

*Supuestos de no sujeción – Transmisión por donación de una unidad económica autónoma (transmisión global de un patrimonio empresarial mediante una donación).*

**7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1483-12, de 9 de julio de 2012.**

*Entes públicos – Sociedad mercantil dependiente 100% de un ente público que realiza a favor de este último determinadas prestaciones de servicios y entregas de bienes, en virtud de diversas encomiendas de gestión y contratos programa existentes entre ambas partes.*

**8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1606-12, de 24 de julio de 2012.**

*Exenciones – Operaciones relativas a aeronaves - Fletamento de helicópteros para la prevención y extinción de incendios forestales realizado a favor de una Comunidad Autónoma, que incluyen la disposición de las aeronaves, tripulación y personal de las brigadas helitransportadas.*

**9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1665-12, de 30 de julio de 2012.**

*Hecho imponible – Base imponible - Empresa titular de la concesión administrativa para la explotación aparcamiento, que repercute sobre los usuarios de las plazas de aparcamiento el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y otros gastos de funcionamiento del aparcamiento.*

## **IV. World VAT News**

- 1. Italy - Cash accounting VAT regime**
  - 2. Lithuania - VAT refund to foreign passengers**
  - 3. Malaysia - Proposed amendments to GST Bill 2009**
  - 4. New Zealand - Changes to Goods and Services Tax Act**
  - 5. Poland – Update on planned changes to VAT Act**
  - 6. Poland - Decision on fuel cards**
  - 7. Portugal - Changes to rules on supplies of services and invoicing**
  - 8. Serbia - VAT rate increase**
  - 9. Turkey - Tax authorities rule on VAT implications of credit notes due to transfer price adjustments**
  - 10. United Kingdom - Cost-sharing VAT exemption – HMRC guidance**
  - 11. Uruguay - Freight is not “ancillary”**
-

## I. Normativa.

### 1. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 (artículos 66 a 69: modificaciones en la Ley 37/1992, reguladora del IVA).

Con fecha 1 de octubre de 2012, el Boletín Oficial de las Cortes ha publicado el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013.

En lo que al IVA se refiere, los artículos 66 a 69 de dicho Proyecto proponen introducir en la Ley reguladora de dicho impuesto las modificaciones que indicamos a continuación, con efectos a partir del 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida.

#### a) Devengo del IVA correspondiente a determinadas operaciones intracomunitarias.

El Proyecto propone la introducción de las siguientes reglas para determinar cuándo deben considerarse producido el devengo del IVA correspondiente a las entregas intracomunitarias de bienes exentas del IVA:

- En general, y salvo en el supuesto especial a que nos referiremos en el punto siguiente, el devengo del IVA correspondiente a las entregas intracomunitarias de bienes que estén exentas del IVA en aplicación de lo previsto en el artículo 25 de la Ley del IVA se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se hubiese producido el inicio de la expedición o el transporte de los bienes objeto de entrega con destino al adquirente en otro Estado miembro de la Comunidad, salvo que con anterioridad a dicha fecha se hubiese expedido la factura correspondiente a la entrega intracomunitaria de bienes de que se trate, en cuyo caso el devengo del IVA correspondiente a tal entrega se considerará producido en la fecha de expedición de tal factura.
- Por excepción a la regla general indicada en el punto anterior, se establece una regla particular de devengo aplicable en el caso de las entregas intracomunitarias de bienes que estén exentas del IVA en aplicación del artículo 25 de la Ley reguladora de dicho impuesto, que es aplicable en el caso de que tales entregas sean suministros de bienes de carácter sucesivo o continuado en el tiempo y resulte además que no se hubiese pactado precio por tales entregas o que, habiéndose pactado un precio por las mismas no se hubiese determinado el momento de su exigibilidad o se hubiese pactado tal exigibilidad con una periodicidad superior al mes natural.



En este caso especial, el devengo del IVA correspondiente a las entregas intracomunitarias de bienes en las que concurren los requisitos señalados en el párrafo anterior se producirá el último día de cada mes natural, por la parte proporcional de la contraprestación que corresponda al periodo transcurrido hasta dicha fecha desde el inicio de la operación o desde la fecha en que se hubiese producido el anterior devengo.

## **b) Obligaciones en materia de facturación.**

Por lo que respecta a las obligaciones relativas a la facturación de las operaciones, el Proyecto de Ley prevé las modificaciones que se indican a continuación.

- La modificación de varios preceptos de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, simplemente para eliminar la referencia que en los mismos se hace a los “documentos sustitutos” de las facturas, también denominados tiques en otras normas que se refieren a la obligación de facturación como es el Reglamento de Facturas a efectos fiscales que estará en vigor hasta el 31 de diciembre de 2012.

Como comentábamos en el anterior número de este Boletín, se encuentra en tramitación un Proyecto de real Decreto por el que se aprobará una nueva versión del Reglamento de Facturas a efectos fiscales, en el que, entre otras novedades se prevé la desaparición de los denominados “documentos sustitutos” de las facturas (también conocidos como tiques), y su sustitución por lo que en dicho nuevo Reglamento se denomina “factura simplificada”.

En concreto, los artículos de la Ley 37/1992 que son modificados únicamente para eliminar esa referencia a los “documentos sustitutos” de las facturas que desaparecerá con tal denominación a partir de 1 de enero de 2013, son los siguientes:

- Artículo 88, apartados dos y tres.
  - Artículo 89, apartado dos.
  - Artículo 163 ter, apartado uno, letra e).
  - Artículo 164, apartado dos, segundo párrafo.
  - Artículo 171, apartado uno, número 3º.
- Modificación del apartado dos del artículo 164, con el fin de establecer lo siguiente:
    - Que las facturas podrán ser expedidas por cualquier medio (en papel o en formato electrónico), si bien la expedición de la factura en formato electrónico requerirá que el destinatario de

la misma haya dado su consentimiento para ello (esto último no supondría un cambio respecto de la situación actual).

- Que, cualquiera que sea el medio en que sea expedida la factura (en papel o en formato electrónico), deberá quedar garantizada la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad desde la fecha de su expedición y durante todo el periodo en que resulte obligatoria su conservación.

**c) Supuesto de exención previsto para los servicios prestados por uniones y agrupaciones de interés económico a las empresas miembros de las mismas que principalmente realicen operaciones que también exentas del IVA.**

Respecto del supuesto de exención previsto en el número 6º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, para el caso de los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, que estén constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA, el Proyecto prevé las siguientes modificaciones:

- En primer lugar, se produce un importante cambio que abrirá la posibilidad de que dicho supuesto de exención pueda ser aplicado en muchos más supuestos de lo que es posible con la redacción actualmente vigente.

En efecto, en su redacción actual, el artículo 20.uno.6º de la Ley 37/1992 establece que los miembros de las referidas uniones, agrupaciones o entidades autónomas (incluidas las Agrupaciones de Interés Económico) deben ejercer **esencialmente** una actividad exenta o no sujeta al Impuesto”, señalándose en ese mismo precepto que “se entenderá a estos efectos que los miembros de una unidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto no exceda del 10% del total de las realizadas.

Pues bien, el Proyecto de Ley a que nos estamos refiriendo propone una modificación en la redacción del referido número 6º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, en el siguiente sentido:

- Eliminado la palabra “esencialmente” el texto que anteriormente hemos transcrito, y
- Suprimiendo el párrafo también anteriormente transcrito, en el que se especifica cuando debe entenderse que los miembros de una unidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al IVA.

Por tanto, los miembros de uniones, agrupaciones o entidades autónomas (incluidas las Agrupaciones de Interés Económico), si bien tendrían que seguir realizando alguna actividad exenta o no sujeta al IVA, tal actividad no es necesario que constituya su actividad esencial, sino que incluso podría ser una actividad secundaria o de menor importancia respecto de otras actividades sujetas y no exentas de dicho impuesto que realizase.

- La segunda modificación que se propone en lo que se refiere a este supuesto de exención, también de gran importancia, consiste en que ya no se exigirá el reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria del derecho a aplicar la exención, por lo que la misma resultará de aplicación automática cuando concurren los requisitos establecidos para ello en el artículo 20.uno.6º de la Ley 37/1992, entre los que ya no se encontraría el de la obtención previa de dicho reconocimiento del derecho a su aplicación.

**d) Supuesto de exención previsto para los servicios prestados a sus miembros por organismos que no tengan finalidad lucrativa y cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.**

Respecto del supuesto de exención previsto en el número 12º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, ya no se exigirá el reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria del derecho a aplicar la exención, por lo que la misma resultará de aplicación automática cuando concurren los requisitos establecidos para ello en dicho precepto, entre los que ya no se encontraría el de la obtención previa de dicho reconocimiento del derecho a su aplicación.

**e) Supuestos de exención previstos para determinados servicios de asistencia social, servicios relativos a la práctica del deporte y servicios de carácter cultural, cuando todos ellos sean prestados por entidades o establecimientos privados de carácter social.**

En relación con los supuestos de exención previstos en los números 8º, 13º y 14º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, para determinados servicios de asistencia social, servicios relativos a la práctica del deporte o la educación física y servicios de carácter cultural, en el caso de que tales servicios sean prestados por una entidad o establecimiento privado de carácter social, el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2013 prevé la modificación del apartado tres del mismo artículo 20, con la siguiente doble finalidad:

- Eliminar el requisito de que las entidades o establecimientos privados de carácter social deben ser reconocidas como tales por la Administración tributaria, como requisito de necesario cumplimiento para que tales entidades puedan aplicar los citados supuestos de exención.

Por tanto, las entidades o establecimientos privados de carácter social que reúnan los requisitos para ser considerados como tales que se prevén en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del IVA, habrán de aplicar los supuestos de exención previstos en los números 8º, 13º y 14º del apartado uno del mismo artículo 20, sin necesidad de tener que obtener previamente un reconocimiento expreso por parte de la Administración tributaria de su condición de entidades o establecimientos privados de carácter social.

- Sin perjuicio de lo indicado en el guion anterior, se prevé la posibilidad de que, las entidades o establecimientos que reúnan los requisitos exigidos en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del IVA para ser consideradas como tales a efectos de dicho impuesto, puedan solicitar de la Administración tributaria, si así los desean, su calificación como tales. Dicha calificación tendría eficacia vinculante para la Administración, si bien la misma estará subordinada al mantenimiento de los requisitos exigidos para tener la referida condición.

**f) Segundas o posteriores transmisiones de edificaciones que sean realizadas por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, como consecuencia del ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario.**

Actualmente, no están exentas del IVA aquellas transmisiones de edificaciones que, pese a tener la consideración de segunda o ulterior transmisión de la edificación en cuestión, sea realizada por una empresa dedicada habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y la transmisión de la edificación sea efectuada en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento.

Así resulta de la exclusión prevista para tales casos, en la letra a) del quinto párrafo del número 22º.A) del apartado uno del artículo 20 de la Ley del IVA, a la aplicación de la exención que con carácter general se establece en el citado número 22ºA para las segundas o posteriores transmisiones de edificaciones.

Pues bien, el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2013 propone añadir un segundo párrafo a la referida letra a), con el siguiente tenor: *“Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años”*.

## **2. Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (artículo 12: modificaciones en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido).**

Con fecha 4 de octubre de 2012, el Boletín Oficial de las Cortes ha publicado el Proyecto de Ley de por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

En lo que al IVA se refiere, el artículo 12 de dicho Proyecto propone la introducción de las modificaciones que se indican a continuación en la Ley 37/1992, reguladora del IVA, modificaciones que, según lo previsto en la disposición final tercera del Proyecto, resultarían aplicables desde el mismo día en que fuese publicada la Ley en el Boletín Oficial del Estado.

### **a) Concepto de entrega de bienes: adjudicación de terrenos o edificaciones realizadas por comunidades de bienes a favor de sus comuneros.**

Se introduciría un segundo párrafo en el número 2º del apartado dos del artículo 8 de la Ley 37/1992, en el que se establecería expresamente que a efectos del IVA, deben considerarse como entregas de bienes “las adjudicaciones de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizadas a favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación”.

Según se indica expresamente en la exposición de motivos, dicha modificación tiene un objetivo meramente clarificador, por lo que parece ser que el legislador estaría considerando que lo previsto en el referido nuevo párrafo sería asimismo aplicable con anterioridad a la introducción del mismo.

### **b) Modificación de la base imponible en supuestos de cuotas repercutidas que no son pagadas por el destinatario de la operación.**

Se introducirían las siguientes modificaciones en el artículo 80 de la Ley 37/1992, en lo que se refiere a la rectificación de la base imponible del IVA en aquellos supuestos en los que la cuota del impuesto no es pagada por el destinatario de la operación:

- En relación con el requisito de que el empresario que ha realizado la operación haya instado el cobro de la cuota del IVA al deudor mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, que resulta exigible, entre otros, para que dicho crédito pueda considerarse como incobrable y se abra la posibilidad de modificar a la baja la base imponible del impuesto correspondiente a dicha cuota, se introduciría la siguiente precisión en lo que se refiere a las operaciones a plazo: resultará suficiente instar el cobro

de uno de los plazos impagados, para poder con ello proceder a la modificación de la base imponible de todos los plazos cuyo pago no se haya producido.

En relación con esta modificación, cabe señalar que ya existió en el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992 un párrafo de contenido prácticamente idéntico al anteriormente descrito, durante el período comprendido entre el 28 de octubre de 2009 y el 13 de abril de 2010, y que, posiblemente por un puro error material, fue suprimido con ocasión de la modificación del artículo 80.cuatro realizada por el Real Decreto-ley 6/2010 con efectos a partir del 14 de abril de 2010.

- En la exposición de motivos del Proyecto de Ley se hace referencia a que el mismo introduce una modificación técnica con una finalidad aclaratoria que se refiere a los “supuestos de rectificación de facturas a destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales [por haberse producido el impago de tales facturas por parte de los clientes]”, modificación que sería realizada, dice asimismo la exposición de motivos, “con el objetivo de que, en el caso de pago posterior total o parcial de la contraprestación por el destinatario, este no resulte deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto que se entienda incluida en el pago realizado”.

A este respecto, y una vez vistas las distintas modificaciones que el Proyecto de Ley propone realizar en la Ley 37/1992, la única que parece ser que habría de ser la destinada a cumplir con el objetivo anteriormente mencionado, sería la modificación por la que se propone que, al texto actual segundo párrafo de la regla 4ª del apartado cinco del artículo 80 de esta última Ley (que actualmente dice: “Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible”), el siguiente inciso: “En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro.C) anterior”.

Pues bien, si bien el razonable el referido objetivo que según la exposición de motivos del Proyecto de Ley se querría conseguir con la modificación que el mismo contendría, lo que sinceramente no acabamos de ver es como tal objetivo se logra con la modificación anteriormente descrita.

Adicionalmente, cabe señalar que si bien es deseable y conveniente conseguir la referida clarificación a que hace referencia la exposición de motivos, consideramos que la misma no es estrictamente imprescindible. En efecto, en los casos en los que, después de haberse producido la rectificación a la baja de una

factura impagada por un cliente consumidor final, se produjese el cobro de la totalidad o de una parte del importe inicialmente adeudado por dicho cliente y, por tanto, según lo previsto en el propio artículo 80 de la Ley del IVA, haya de considerarse incluido en dicha cantidad cobrada la parte de la misma que corresponda al IVA que grava la operación de que se trate, sería desde todo punto de vista descabellada y totalmente irrazonable en nuestra opinión una interpretación de la normativa actualmente vigente que pretendiese que el referido cliente consumidor final resultase adicionalmente deudor frente a la Hacienda Pública del referido importe correspondiente a la cuota del IVA que hay que considerar que va incluido en el importe que el mismo paga al empresario que realizó la operación con posterioridad al momento en que este último le rectificó a la baja la factura inicial debido a haberse producido el impago de la misma.

**3. Proyecto de Orden por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobados por la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Este Proyecto de Orden contempla una modificación de los módulos del régimen simplificado del IVA derivada de la subida de los tipos del IVA desde 1-9-2012, de la siguiente forma:

- **Módulos monetarios:**
  - Actividades agrarias (Anexo I): incluye subida de tipos en dos tramos (desde 1-1-2012 hasta 31-8-2012 y desde 1-9-2012 hasta 31-12-2012). Sólo para actividades afectadas por la subida. Las que aplicaban el 4% no se ven afectadas.
  - Actividades accesorias de carácter empresarial o profesional (Anexo II): incluye subida de tipos en dos tramos (desde 1-1-2012 hasta 31-8-2012 y desde 1-9-2012 hasta 31-12-2012).
- **Módulos físicos (el resto):**
  - Se incluye en el Proyecto una tabla única que incorpora el aumento de tipos distribuido a lo largo de todo el año. Esta tabla se utilizará exclusivamente para el cálculo de la cuota correspondiente al cuarto trimestre de 2012, dado que para el cálculo del ingreso a cuenta del tercer trimestre se habrán aplicado los módulos aprobados por la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, debiéndose efectuar en el cuarto trimestre la regularización que corresponda con los nuevos módulos.

El citado Proyecto de Orden también incluye varias disposiciones adicionales para establecer:

- Un plazo especial renuncias a IRPF e IVA: se establece que la renuncia exclusivamente será expresa mediante el modelo censal (036 ó 037) y surtirá efectos desde fechas especiales: 1-10-2012 para el IVA y 1-1-2013 para IRPF.
- Que la cuota final para aquéllos que no renuncien al régimen simplificado se calculará con los nuevos módulos aprobados.
- Que la cuota final para aquéllos que hayan cesado antes de 1-10-2012, las actividades de temporada que hayan finalizado antes de esta última fecha y los que opten por renunciar al régimen simplificado (sólo actividades Anexo II) se calculará conforme módulos aprobados por OM EHA/3257/2011, salvo los módulos monetarios.
- Los modelos de declaración-liquidación a efectos del IVA que deben presentar quienes opten por renunciar al régimen simplificado conforme a este Proyecto Orden.

#### **4. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.**

La propuesta de Directiva pretende introducir en la Directiva del IVA un procedimiento denominado “mecanismo de reacción rápida” (en lo sucesivo, MRR) que permita a los Estados miembros obtener, de forma rápida, la autorización para aplicar una medida de excepción destinada a luchar contra el fraude en el ámbito del IVA. Concretamente, se pretende modificar el capítulo 2 del Título XIII de la Directiva 2006/12/CE, insertando una sección 1 bis.

El MRR no tiene por objeto sustituir al sistema de excepciones vigente en la actualidad, sino que su ámbito de aplicación quedará circunscrito a situaciones de fraude repentino y masivo en uno o varios sectores económicos específicos de un Estado miembro, que no puedan solucionarse mediante los instrumentos de control y de coerción tradicionales.

Por lo que respecta a la naturaleza de las excepciones que puedan autorizarse en el marco del MRR, la Propuesta prevé que se confeccione y acuerde una lista de medidas de lucha contra el fraude.

No obstante, por el momento, la única medida de lucha contra el fraude que se especifica en la Propuesta es el “mecanismo de inversión del sujeto pasivo”, en virtud del cual, el pago del IVA adeudado recae en el sujeto pasivo destinatario del bien o del servicio en vez de en el proveedor. Dado que dicho mecanismo obliga al destinatario a declarar y deducir el IVA en la



misma autoliquidación del Impuesto, no se producirá ningún pago ni devolución del IVA cuando el sujeto pasivo tenga pleno derecho a la deducción, lo que pretende reducir las posibilidades de fraude.

Las demás medidas de excepción se establecerán por el Consejo por unanimidad y a propuesta de la Comisión.

Los Estados miembros que tengan razones debidamente justificadas para adoptar una medida especial para combatir el fraude en el ámbito del IVA deberán enviar una solicitud a la Comisión, que tendrá un plazo de un mes para autorizar o no la aplicación de la medida especial, mediante la emisión de actos de ejecución. Dichas autorizaciones se podrán mantener en vigor durante un periodo que no excederá de un año.

**5. Reglamento de Ejecución (UE) nº815/2012 de la Comisión de 13 de septiembre de 2012 por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) nº904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.**

El presente Reglamento de Ejecución establece las modalidades del funcionamiento de la interfaz electrónica (ventanilla única) que permitirá a los Estados miembros intercambiar información relativa a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.

La creación de dicha interfaz tiene por objetivo llevar un control y así luchar contra el fraude en el ámbito del IVA.

Concretamente, esta interfaz permitirá que los Estados miembros se intercambien datos de identificación de los sujetos pasivos de los regímenes especiales e información precisa sobre las declaraciones del IVA y las correcciones que se introduzcan en ellas mediante el envío de un mensaje común entre los Estados miembros.

Los sujetos pasivos se registrarán y presentarán las declaraciones fiscales en el Estado de identificación. Dicho Estado miembro transmitirá los datos contenidos en las declaraciones del IVA y las correcciones realizadas en ellas a cada uno de los Estados miembros de consumo y de establecimiento. Cada declaración tendrá un número de referencia único atribuido por el Estado miembro de identificación.

El presente Reglamento de Ejecución será aplicable a partir del 1 de enero de 2015, a la vez que los citados artículos 44 y 45 del Reglamento 904/2010 que regulan expresamente el intercambio de información relativa a los regímenes especiales para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos.

## II. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012. Asunto C-273/11 (Mecsek-Gabona).

*Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes - Requisitos para la aplicación de la exención – Obligación del vendedor de acreditar que el bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega – Obligación del adquirente de disponer de un número de identificación a efectos del IVA en el país de destino de las mercancías.*

En el presente litigio se pide al Tribunal que interprete el artículo 138 de la Directiva 2006/112 para poder determinar qué pruebas bastan para acreditar que se ha efectuado una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA y se pronuncie sobre en qué medida, el vendedor, cuando no garantiza él mismo el transporte, responde por la conducta del adquirente.

En el supuesto de hecho, la entidad húngara Mecsek-Gabona celebró un contrato de compraventa con una entidad italiana, por el que las partes pactaron que el adquirente obtenía el poder de disposición y la propiedad de la mercancía en el momento de la carga en Hungría, así como que el adquirente asumía la obligación de transportar la mercancía hasta Italia.

La entidad húngara no aplicó IVA en tal venta al considerarla como una entrega intracomunitaria exenta. A este respecto, comprobó que la mercancía se transportaba mediante vehículos matriculados en el extranjero y que el comprador estaba registrado a efectos del IVA en Italia en el momento de la operación, y obtuvo asimismo los documentos de transporte (CMR) remitidos por el adquirente desde su dirección postal en Italia.

Sin embargo, al conocer las autoridades fiscales húngaras que había sido cancelado el registro en el IVA del comprador en Italia con efectos retroactivos, denegaron la aplicación de la exención relativa a las entregas intracomunitarias de bienes alegando que Mecsek-Gabona no había logrado demostrar la realidad de tal entrega intracomunitaria. Según las autoridades, Mecsek-Gabona no debía haberse limitado a comprobar que la mercancía había sido expedida, sino que además ésta había llegado a su destino.

El Tribunal sin embargo discrepa de la decisión tomada por las autoridades húngaras, al considerar que no cabe denegar al vendedor la exención del IVA aparándose únicamente en que el Estado miembro de destino haya cancelado el número de identificación del adquirente a efectos del IVA con posterioridad a la entrega intracomunitaria de bienes, pero con efectos retroactivos.

A este respecto, el Tribunal dispone en su argumentación que ni el tenor literal de la Directiva ni la jurisprudencia mencionan, entre los requisitos

materiales de una entrega intracomunitaria, la obligación de que el adquirente disponga de un número de identificación a efectos del IVA, aunque reconoce que la atribución de tal número aporta la prueba del estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones.

No obstante, precisa el Tribunal que es admisible denegar al vendedor el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se acredite de forma objetiva que éste ha incumplido las obligaciones que le incumbían en materia de prueba o que sabía o debía haber sabido que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su participación en el mismo.

Cabe preguntarse si estas consideraciones que hace el Tribunal acerca de la obligación o no del adquirente de disponer de un número de identificación fiscal a efectos de la aplicación de la exención prevista para las entregas intracomunitarias son acordes con lo previsto en la normativa española a este respecto. Adicionalmente, es interesante indicar que el Tribunal reitera estas mismas consideraciones en un caso posterior, el asunto C-587/10, VSTR, comentado también en este Boletín, y cuya sentencia dictó el Tribunal el 27 de septiembre de 2012.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012. Asunto C-324/11 (Gábor Tóth).**

*Deducciones – Denegación del derecho a deducir al destinatario de la factura – Emisor de la factura excluido del censo de empresarios individuales – Emisor de la factura que ha incumplido su obligación de declarar a sus empleados ante la administración tributaria – Obligación del sujeto pasivo de cerciorarse del comportamiento regular frente a la Administración tributaria del emisor de la factura.*

En este litigio las autoridades fiscales deniegan a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA pagado por los servicios que le han prestado, invocando como motivo determinados incumplimientos tributarios del prestador de los mismos y emisor de la correspondiente factura, tales como que se le había retirado la licencia de empresario antes de que prestara los servicios o que no había declarado ante la Administración Tributaria a sus empleados.

El Tribunal dispone que no se le puede denegar al sujeto pasivo su derecho a la deducción del IVA soportado en una determinada operación alegando tales motivos, siempre que las autoridades no puedan acreditar mediante datos objetivos que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude.

A este respecto, el Tribunal determina que no es posible que se deniegue el derecho a la deducción invocando como único motivo la retirada de la licencia de empresario, siempre que las facturas contengan toda la

información exigida y, en particular, la relativa para la identificación de la persona que emitió la factura y la naturaleza de los servicios prestados.

Asimismo, el Tribunal establece que el hecho de que el empresario destinatario de la operación no hubiera verificado si existía relación jurídica entre los trabajadores de la obra y el emisor de la factura, o si éste había declarado a esos trabajadores, no constituye una circunstancia objetiva que permita concluir que el destinatario de la factura sabía o debía haber sabido que participaba en una operación de fraude, siempre que no dispusiera de indicios que le permitieran sospechar sobre la existencia de irregularidades.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012. Asunto C-496/11 (Portugal Telecom).**

*Deducciones – Método de prorata - Impuesto devengado o ingresado en concepto de servicios adquiridos por una sociedad de cartera (holding) – Servicios relacionados directa, inmediata e inequívocamente con operaciones gravadas en fases anteriores.*

El presente litigio plantea la posibilidad de si la empresa portuguesa Portugal Telecom SGPS SA, que tiene la condición de sociedad de cartera (holding) pero que asimismo lleva a cabo otra actividad consistente en la prestación de servicios técnicos de administración y gestión, puede deducir la totalidad del IVA soportado en la adquisición de determinados bienes y servicios que emplea exclusivamente en esta segunda actividad y que factura en su totalidad a sociedades participadas por ella, repercutiendo el IVA correspondiente.

Así, la Administración tributaria portuguesa consideró que esta entidad no podía llevar a cabo la deducción íntegra del IVA soportado por tales servicios, sino que este sólo era deducible parcialmente en aplicación del método de deducción de prorata.

Pues bien, el Tribunal dispone a este respecto que una sociedad de cartera (holding), como el caso de Portugal Telecom SGPS SA, podrá deducir la totalidad del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que posteriormente factura a sus sociedades filiales, siempre y cuando tales servicios estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas que den derecho a deducción.

Precisa asimismo el Tribunal que solo en el caso en que se determinase que dichos bienes y servicios son utilizados indistintamente para operaciones que den derecho a la deducción y operaciones que no conlleven tal derecho ha de aplicarse la regla de prorata para calcular el porcentaje de IVA deducible.

Esta sentencia pudiera hacer cuestionar la adecuación al Derecho comunitario de la norma de aplicación de la prorata general de nuestra normativa interna.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de septiembre de 2012. Asunto C-392/11 (Field Fisher).**

*Exenciones - Arrendamiento de bienes inmuebles – Servicios ligados a ese arrendamiento – Operación integrada por una prestación única o por varias prestaciones independientes.*

La cuestión principal del presente asunto consiste en establecer si los servicios de suministro de agua, mantenimiento, calefacción, limpieza y similares facturados por el arrendador de un inmueble a sus inquilinos (un despacho de abogados) en virtud de un contrato de arrendamiento de local de negocio, deben considerarse un componente de una única prestación de arrendamiento de bien inmueble exenta del IVA, ya sea porque dichos servicios formen, objetivamente, una sola prestación económica indisociable del arrendamiento, o porque sean “accesorios” al mismo, el cual constituye la prestación principal o, por el contrario, si han de entenderse como prestaciones independientes sujetas y no exentas al IVA.

A este respecto, cabe señalar que en el Reino Unido es posible aplicar la exención a los arrendamientos de local de negocio, aunque asimismo también cabe renunciar a la exención, circunstancia que no se produjo en el supuesto contemplado en esta sentencia.

En el caso en cuestión, el contrato de arrendamiento estipulaba que, además del alquiler de los locales al arrendatario, el arrendador debería proporcionar también a éste los citados servicios de suministro de agua, calefacción, reparaciones, limpieza de las zonas comunes, etc., estando el arrendatario obligado a pagar al arrendador las cantidades pertinentes por los mismos. Se especificaba además en el contrato que el impago de las mismas podía conllevar a la resolución del contrato de arrendamiento.

El Tribunal reitera lo ya señalado en anteriores sentencias con respecto a esta cuestión, esto es, que debe considerarse que una prestación es única cuando dos o más elementos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación indisociable, cuya división resultaría artificial. Asimismo, indica que una prestación debería considerarse accesoria de otra principal cuando no constituya un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal.

Con base a tal jurisprudencia, el Tribunal acaba concluyendo que efectivamente un arrendamiento de bienes inmuebles y las citadas prestaciones de servicios pueden constituir una prestación única a efectos del IVA, pero que debe ser el tribunal nacional quien deba determinar tal hecho a la luz de la jurisprudencia citada y de las circunstancias específicas del asunto. A este respecto, el tribunal nacional puede considerar el hecho de que el arrendador tenga la facultad para resolver el contrato por el impago de estos servicios como un indicio a favor de la existencia de una prestación única, aunque no es necesariamente el factor determinante para su apreciación.

## **5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de septiembre de 2012. Asunto C-587/10 (VSTR).**

*Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes – Operaciones en cadena -- Requisitos: obligación o no de que el destinatario de la entrega intracomunitaria disponga de un número de identificación a efectos del IVA.*

En el presente litigio tienen lugar dos entregas sucesivas de unas máquinas, la primera de una compañía establecida en Alemania (la filial de VSTR) a una entidad establecida en los Estados Unidos (Atlantic), y una segunda, de esta última a una empresa establecida en Finlandia. Con respecto a la primera entrega, la filial de VSTR solicitó a Atlantic que le facilitara su número de identificación a efectos del IVA, y ésta última, que carecía de tal número de identificación, le comunicó el número de la entidad finlandesa, indicándole que había revendido a esta compañía los bienes en cuestión.

Así, la filial de VSTR elaboró a nombre de Atlantic una factura sin IVA por la entrega de las máquinas, indicando el número de identificación de la entidad finlandesa a la que Atlantic revende las máquinas.

Inspeccionada la filial de VSTR, la autoridad fiscal alemana consideró que la entrega entre la filial de VSTR y Atlantic no podía ser considerada como una entrega intracomunitaria de bienes exenta, ya que la segunda no había facilitado su número de identificación a efectos del IVA a la primeraprimera no había facilitado el número de identificación de la segunda.

Llevado el caso ante el Tribunal, este acaba concluyendo, en línea con lo que ya había señalado en sentencia emitida en el mismo mes de septiembre en el asunto C-273/11, Mecsek-Gabona, que asimismo se comenta en este Boletín, que no se opone a la normativa comunitaria el que la administración tributaria de un Estado miembro supedite la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre y cuando no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se haya cumplido esa obligación cuando el proveedor no pueda, de buena fe y tras haber tomado todas las medidas razonablemente exigibles, transmitir ese número de identificación y, en su lugar, transmite indicaciones suficientes que demuestran que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.

De nuevo, cabe plantearse si esta sentencia contradice la normativa y doctrina española existente para este tema.

**6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de mayo de 2012. Nº de recurso 205/2010.**

*Tipo impositivo reducido - Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de edificaciones destinadas principalmente a viviendas - Concepto de vivienda - Construcción de residencias geriátricas y similares.*

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable en el IVA a las ejecuciones de obra para la construcción de una residencia de ancianos. El Tribunal después de examinar la sentencia recurrida, que consideraba aplicable el tipo general del IVA, y la sentencia de contraste de la Audiencia Nacional de 4-3-2004, que entendía que debía aplicarse el tipo reducido del 7%, declara que la buena doctrina es la aplicada por esta última y que, consecuentemente, a la construcción realizada para una Fundación que la dedica a prestación de servicios asistenciales, entre otros, de residencia geriátrica, no le correspondía la aplicación, a efectos de IVA, del tipo impositivo general del 16%, pues se considera que dicha residencia constituye la vivienda habitual de los allí residentes, siendo por tanto el tipo impositivo aplicable el del 7%.

Añade el Tribunal que *“las residencias se consideran viviendas en la medida en que constituyen el lugar de residencia permanente de sus residentes y sean lugar idóneos, por sus propias características, para que en las mismas se desarrolle la vida privada, con independencia de que en el mismo lugar se presten servicios asistenciales si se consideran imprescindibles dado el estado físico o psíquico de sus residentes.”*

Finalmente, el tribunal concreta que *“el elemento determinante de la tributación al 16% o al 7% no es el ejercicio o no de una actividad económica por el promotor de la edificación sino que la tributación al 7% o al 16% deberá fundamentarse en el destino de las edificaciones como vivienda o no.”*

**7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 11 de junio de 2012. Nº de recurso 6955/2009.**

*Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Segundas y ulteriores entregas de edificaciones - Contrato de arrendamiento financiero con opción de compra de una edificación - Resolución del contrato de arrendamiento financiero y, una vez resuelto, ejercicio de la opción de compra sobre el inmueble.*

Los hechos a que se refiere la presente sentencia son los siguientes: una entidad financiera cedió a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero un edificio, por un período de diez años. Al final del séptimo año ambas entidades, mediante escritura pública, acordaron la resolución del referido contrato de arrendamiento financiero y, una vez resuelto, el ejercicio de la opción de compra sobre el edificio al que se refiere, por el

que la entidad financiera transmitía dicho edificio a la segunda entidad por una cierta cantidad.

El Tribunal Supremo se pronuncia en esta sentencia sobre el recurso de casación interpuesto, tanto por la Administración del Estado como por la Comunidad Autónoma de Madrid, contra la sentencia de 22-9-2009 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la que este último tribunal había declarado lo siguiente en relación con el anteriormente descrito supuesto de hecho: *"cuando las partes, en el seno de su autonomía de la voluntad, acuerdan el ejercicio anticipado de la opción de compra, están procediendo a la modificación objetiva de uno de los elementos del contrato de arrendamiento financiero, sin que ello suponga desnaturalizarlo o extinguirlo por la existencia de una nueva transmisión independiente de aquel. Es decir, la opción de compra, aun ejecutada de forma anticipada, sigue siendo inherente al leasing pues lo que las partes han acordado ha sido modificar el plazo del contrato y darlo por extinguido al ejercitar la opción de compra, no constituyendo tal forma de actuar una nueva transmisión o compra-venta desligada, independientemente o diferente del contrato de arrendamiento financiero"*. En congruencia con lo anterior, la sentencia del TSJ de Madrid consideró que el ejercicio anticipado de la opción de compra, en el seno de un contrato de arrendamiento financiero, es una operación sujeta y no exenta del IVA por resultar aplicable la excepción a la exención del IVA que está prevista en la letra a) del artº 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

El Tribunal Supremo estima que la sentencia recurrida parte de una premisa no real: que se había producido una novación meramente modificativa del contrato varándose simplemente el plazo del ejercicio del derecho de opción. Dicho planteamiento, según el Tribunal Supremo, no se ajusta a la realidad porque *"el contrato de 14 de junio de 1994, según propia confesión de la entidad recurrente en la instancia, fue resuelto por escritura pública de 19 de diciembre de 2001, lo que impide considerar que se trataba de una novación, ya sea extintiva o modificativa. Lo que se produjo es una resolución del contrato por mutuo acuerdo, dejando así de ser obligatorias las cláusulas y, en su lugar, se otorgó otro distinto cuyo objeto principalísimo era bien distinto del original: éste era un contrato mixto de arrendamiento con opción a compra y aquél resultó un genuino contrato de compraventa enteramente desligado del inicial, siquiera pudiera tener una causa remota en el mismo."*

En consecuencia, el Tribunal Supremo no admite la solución de la sentencia de instancia, en el sentido de contemplar una novación meramente modificativa, dado que se ha producido la resolución de un contrato mixto y en su lugar se ha convenido un puro contrato de compraventa. A tal efecto, estima el recurso de casación concluyendo que *"la operación citada no encuentra acomodo en el artº 20.Uno.22º.a) de la Ley 37/1992, y está sujeta y exenta del IVA, porque la transmisión no se efectuó ni en ejercicio de una opción de compra, ni en ejercicio de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento. Lo primero por cuanto en la escritura de 19 de diciembre de 2001 se convienen dos*



*cosas: la resolución (extinción) de un contrato mixto anterior y la celebración de un contrato puro de compraventa; es decir, la escritura no se otorga en ejecución de una opción vigente, sino que en ella se conviene, ex novo, una compraventa. Lo segundo porque es claro que si el contrato mixto, arrendamiento y opción a compra, quedaron resueltos, mal puede hablarse de opción de compra inherente a un contrato que ha sido resuelto (extinguido) por mutuo acuerdo de sus partes.”*

Finalmente, el Tribunal Supremo concluye estableciendo que “distinto del caso que nos ocupa es aquél en el que se adelanta el ejercicio de la opción de compra en el marco de un contrato de arrendamiento financiero; este ejercicio anticipado de la opción de compra sobre un inmueble resulta inherente a la propia naturaleza de los contratos de arrendamiento financiero, por lo que no habría de aplicarse la exención a efectos del IVA y la consiguiente sujeción de la operación al ITPyAJD. Y ello debido a que el adelanto del ejercicio de la opción de compra de un inmueble correspondiente a un leasing inmobiliario significa, en definitiva, el ejercicio de la misma, y no una segunda o ulterior entrega sujeta pero exenta de IVA.”

#### **8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 3 de julio de 2012. Nº de recurso 5370/2009.**

*Operaciones asimiladas a importaciones de bienes – Incumplimiento de la obligación de presentación en plazo de las autoliquidaciones del IVA – Tipificación de la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria mediante autoliquidación dentro del plazo establecido.*

En esta sentencia, el TS se ha pronunciado sobre el recurso de casación interpuesto por la sociedad recurrente contra la sentencia de 6 de mayo de 2009 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Los hechos que dieron origen a la controversia pueden sintetizarse de la siguiente manera: la sociedad recurrente incumplió su obligación de presentación en plazo de las autoliquidaciones del IVA (modelos 380) correspondientes a los meses de julio a septiembre de 2004, relativas a operaciones asimiladas a importaciones de bienes consistentes en salidas de fuelóleo y gasóleo de depósitos fiscales para su consumo en la producción de electricidad, si bien declaró dichas operaciones en el modelo 380 correspondiente al mes de octubre de 2004.

La entidad recurrente procedió igualmente a deducir las cuotas del IVA devengadas como consecuencia de la realización de dichas operaciones en la autoliquidación del IVA (modelo 320) correspondiente al mes de octubre de 2004.

En base a estos hechos, la Administración tributaria consideró (y la Audiencia Nacional ratificó) que la conducta seguida por la entidad recurrente era constitutiva de infracción tributaria tipificada en el artículo

191.6 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a saber, infracción tributaria por dejar de ingresar, dentro del plazo establecido, la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del Impuesto. No estando de acuerdo con dicha apreciación, la entidad recurrente interpuso recurso de casación en el que solicitó que se anulase la sentencia recurrida y, por consiguiente, que se declarase la anulación de la sanción impuesta.

Pues bien, en esta sentencia el TS no comparte lo sostenido por la Sala de instancia y, en consecuencia, estima el recurso de casación interpuesto por la entidad recurrente, casando la sentencia de instancia. Entiende el Alto Tribunal que, en un caso como el aquí enjuiciado, en el que, a la luz de su más reciente jurisprudencia, la entidad recurrente hubiera tenido derecho a la deducción de las cuotas del IVA devengadas y liquidadas (como consecuencia de la realización de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes) desde el mismo momento en que se hubiera producido el devengo del Impuesto, no cabe considerar la existencia de un perjuicio económico para la Hacienda Pública, por lo que, en consecuencia, concluye el TS, "*desaparece el dato más sustancial del tipo descrito en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, por lo que [...] debemos considerar que el caso debió de integrarse en el supuesto infractor descrito en el artículo 198.2 de la propia Ley General Tributaria*" [infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico...].

## **9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de julio de 2012. Nº de recurso 1558/2010.**

*Exenciones - Segundas y ulteriores entregas de edificaciones – Renuncia a la exención – Cumplimiento del requisito de que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición.*

La cuestión litigiosa a que se refiere esta sentencia se centra en determinar si la operación de compraventa, efectuada en 2002, por una sociedad que adquirió un edificio de oficinas, debe tributar por ITP y AJD (en su modalidad TPO), como sostenía la parte recurrente (Comunidad de Madrid), o por el IVA, tal y como afirmaba dicha sociedad, a consecuencia de la renuncia a la exención de este último impuesto contenida en la escritura pública de compraventa.

En concreto, el litigio versaba en el cumplimiento o no del requisito establecido en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA de que el adquirente (la sociedad) tenga derecho a la deducción total del IVA soportado en la correspondiente adquisición.

Según se desprende de la sentencia del TS, constaba "*en el expediente administrativo que en el año 2001, inmediato anterior a la adquisición, el demandante, pese a estar dado de alta desde el 3 de febrero de 2001 en el IAE por la actividad del epígrafe 861.2 alquiler de locales y oficinas, presentó modelo 392 de declaración resumen anual de IVA del ejercicio 2001 por otras tres actividades (construcción, reparación y conservación;*

*construcción completa de obras civiles e instalaciones eléctricas en general). En el citado resumen anual constan operaciones exentas sin derecho a deducción lo que originó la aplicación del régimen de prorrateo general en un porcentaje del 99%. Sin embargo en el modelo 392 de declaración resumen anual de IVA de 2002, además de las tres actividades antes referidas, también se refleja la del epígrafe 861.2 de alquiler de locales industriales, sin reseñar operación exenta y sin derecho a deducción. Es decir, en ese ejercicio todas las operaciones se llevaron a cabo en régimen ordinario”.*

La sociedad consideraba que la renuncia a la exención del IVA resultó conforme a Derecho ya que, por un lado, sostenía que el porcentaje de deducción del 99% fue un error, ya que las obras que se facturaron sin IVA debían haber soportado el impuesto, y que, por otro lado, dicha sociedad desarrollaba su actividad en sectores diferenciados, resultando que uno de ellos es el alquiler de oficinas (por ello se adquirió el edificio en cuestión) y en esa actividad, tanto en el año 2001 como en el año 2002 (año de la adquisición del edificio), tenía derecho a la deducción total del IVA soportado.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó, en la sentencia impugnada, el recurso promovido por la sociedad al entender válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA, ya que, según dicho Tribunal, es en el momento de la renuncia a la exención (momento en que se adquiere el inmueble) cuando el adquirente debe poder deducirse la totalidad del IVA soportado en la adquisición del bien. Así, concluye ese Tribunal que *“como a este momento es al que debe de estarse, del resumen anual del IVA del referido ejercicio [año 2002] consta que el demandante no consignó cantidad alguna en la casilla 105 [del modelo 392 resumen anual del IVA] correspondiente a operaciones exentas sin derecho a deducción, a diferencia del ejercicio anterior [2001], de modo que todas las operaciones llevadas a cabo, incluidas las correspondientes a la actividad empresarial en que se adquirió el inmueble (arrendamiento de edificio de oficinas) tributaron con derecho a deducción. Es por todo ello por lo que debe considerarse que la renuncia a la exención del IVA se ajustó a Derecho”.*

Pues bien, en esta sentencia, el TS rechaza el criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, casando la sentencia de instancia, al considerar que, en base a la jurisprudencia mantenida por el propio TS, a efectos de la renuncia a la exención contenida en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA y siendo de aplicación el régimen de deducción de prorrateo general, se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar dicho tributo permita su deducción íntegra. Este porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición del bien es el que prevaleció como definitivo para el año natural anterior.

Es por ello que el TS concluye que *“En consecuencia, si la sentencia recurrida reconoce que en el ejercicio 2001 el porcentaje de deducción era del 99%, resulta evidente que el adquirente era un sujeto pasivo mixto que no podía renunciar a la exención por IVA, siendo totalmente ajustada a derecho la liquidación girada por Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa”*.

La situación a que conduce la sentencia es fruto de la aplicación conjunta de lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA junto con el método de deducción de prorrata general. Una conclusión bien distinta debería de obtenerse, en nuestra opinión, de haber resultado aplicable el régimen de deducción de prorrata especial o, en su caso, el régimen de deducción de sectores diferenciados de actividad.

#### **10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 23 de julio de 2012. Nº de recurso 275/2010.**

*Concepto de actividad empresarial – Calificación como tal de las actividades desarrolladas por las organizaciones de productores de aceite de oliva – Realización de operaciones imponibles.*

En esta sentencia, el TS se ha pronunciado sobre el recurso de casación para la unificación de doctrina, presentado por una agrupación u organización de productores de aceite de oliva, contra la sentencia de 8 de marzo de 2010 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso de dicho orden jurisdiccional nº 5042/2002, en el que se impugnaba el Acuerdo del TEAR de Andalucía, de 25 de julio de 2002, desestimatorio de la reclamación relativa a las liquidaciones del IVA de los ejercicios 1992 a 1996.

La discrepancia radicaba en la calificación, a efectos del IVA, de la actividad realizada por la organización demandante (organización de productores de aceite de oliva), la cual había efectuado retenciones a sus asociados (productores de aceite de oliva) en concepto de gestión y determinación de la producción efectiva y potencial de sus miembros sobre las ayudas comunitarias percibidas por estos, y que eran gestionadas y tramitadas por la referida organización.

En opinión del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, las operaciones realizadas por dicha organización de productores de aceite de oliva constituían hechos imponibles del IVA en su modalidad de prestaciones de servicios, siendo destinatarios de las mismas los asociados que en ella se integran.

Pues bien, en esta sentencia, el TS, tras analizar las disposiciones comunitarias fundamentales relativas a las ayudas comunitarias de la producción de aceite de oliva y a la participación de las agrupaciones u organizaciones de productores en la gestión de las referidas ayudas,

rechaza el criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, casando la sentencia de instancia, al considerar que debe rechazarse la posibilidad de considerar la actividad de las organizaciones de productores de aceite de oliva como actividad empresarial a efectos del IVA.

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

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

#### **11. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sección 6ª. Sentencia de 17 Julio de 2012. Nº de recurso 280/2011.**

*Deducciones - Regla de prorrata - Se excluyen para el cálculo del porcentaje de la prorrata los importes correspondientes a entregas de bienes de inversión (bienes que por su naturaleza y función estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a 1 año como instrumentos de trabajo o medios de explotación), y siempre que el sujeto pasivo los haya utilizado en su actividad empresarial.*

En esta sentencia de la Audiencia Nacional, se plantea el tratamiento fiscal aplicable en el ámbito del IVA a la transmisión en el año 2000 de dos terrenos, a los efectos de calcular el porcentaje de deducción de las cuotas de IVA soportado mediante la aplicación de la regla de prorrata. Percibiendo el total de forma fraccionada en dos periodos distintos: pago anticipado en el año 1999 y el resto en el año 2000.

A la hora de calcular el porcentaje de deducción del ejercicio 1999 conforme a la regla de la prorrata general, el transmitente no incluyó el pago anticipado recibido, mientras que para el correspondiente al período 2000 sí se computó el importe restante percibido de la venta. La Inspección consideró que el cálculo no es correcto ya que debía haberse incluido para el cálculo del porcentaje de la prorrata la cantidad de 1999,

importe de la entrega a cuenta recibida en el ejercicio relativa a la venta e dichos ejercicios, y no sólo la del año 2000.

El recurrente alega que ninguna de las cantidades debió incluirse en el cálculo de la prorrata, ni en 1999 ni en el año 2000, en base al artículo 104. Tres 3º de la Ley 37/1992, que excluye del cálculo del porcentaje de la prorrata los importes de las entregas y exportaciones de bienes que cumplan los siguientes requisitos acumulativos:

- Que sean bienes de inversión según el artículo del 108 de la Ley del IVA, y
- Que el sujeto pasivo lo haya utilizado en su actividad empresarial.

La Audiencia Nacional analiza el cumplimiento de ambos requisitos y concluye que no se aprecia que concurra ninguno de ellos:

- a) Que sean bienes de inversión definidos en el artículo 108. uno de la LIVA como aquellos que "por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación."

Si bien la actividad principal de la recurrente consiste en el arrendamiento de inmueble y en menor medida la venta de inmuebles (así lo manifiesta la entidad y se recoge en el acuerdo de liquidación impugnado), considera la Audiencia Nacional que no consta acreditado que los terrenos transmitidos se encontraban afectos al ejercicio de la actividad de promoción para su arrendamiento de la compañía, por lo que atendiendo a las actividades desarrolladas por la recurrente los terrenos se califican como existencias y no como bienes de inversión, todo lo cual comporta que el importe de la transmisión deba computarse a efectos del cálculo de la prorrata de deducción por aplicación de lo dispuesto en el art. 104 tres, 3, al tratarse de la entrega de existencias por la entidad.

Asimismo analiza la Audiencia Nacional la posibilidad de que los bienes fueran calificados de inversión de acuerdo con la normativa contable (Plan General Contable) dejando, sin embargo, abierta esta posibilidad.

- b) Que el sujeto pasivo lo haya utilizado en su actividad empresarial.

Considera la Audiencia Nacional que, aun cuando unos bienes se puedan calificar hipotéticamente como bienes de inversión de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, es necesario que concurra el otro requisito necesario para excluir dichos bienes para el cálculo del porcentaje de la prorrata consistente en que haya sido utilizado efectivamente en su actividad empresarial no siendo suficiente la intención de destinarlos.

La Audiencia Nacional analiza la concurrencia de dicho requisito basándose en el concepto de “afectación a una actividad empresarial” previsto en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto de Sociedades (1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una explotación económica: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la respectiva explotación o actividad. b).....c) Cualesquiera otros de contenido patrimonial que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos), y concluye que, en cuanto al apartado a), el mismo exige que sean inmuebles en los que se desarrolle la explotación o actividad, no resultando suficiente para que queden afectos la simple intención de utilizarlos en el desarrollo de la actividad, por lo que, en el presente caso, teniendo en cuenta que se trata de un terreno que no llegó a utilizarse porque ni siquiera llegó a construirse el hotel, no pudo quedar afecto. En cuanto al apartado c), La Audiencia Nacional considera que exige que los bienes sean necesarios para la obtención de los rendimientos, por lo que en la medida en que el terreno no ha llegado a ser edificado y no ha sido utilizado, no ha podido colaborar en la generación de los rendimientos, no pudiendo tampoco quedar afectado.

## **12. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sección 6ª. Sentencia de 5 de Julio de 2012. Nº de recurso 306/2011.**

*Exenciones - Entregas intracomunitarias de bienes – Requisitos - No es suficiente para considerar la existencia de entrega intercomunitaria de bienes que el proveedor ponga la mercancía a disposición del adquirente y éste asuma el compromiso del traslado; es necesario acreditar que se ha producido el transporte - Inexistencia de infracción tributaria: a otras empresas del mismo grupo de consolidación fiscal inspeccionadas en idéntica forma en relación con las entregas intracomunitarias de bienes, aportando el mismo tipo de documentación para acreditar el transporte intracomunitario de vehículos, no se les ha impuesto sanción.*

En esta sentencia, la Audiencia Nacional se plantea cuáles son los requisitos fundamentales para la aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley de IVA por realización de entregas intracomunitarias de bienes.

La Audiencia considera la efectiva realización del transporte intracomunitario como un aspecto fundamental para poder aplicar la exención, por encima de todo compromiso por parte del proveedor y adquirente de que vayan a realizar dicha entrega intracomunitaria. Es decir, la aplicación de la exención exige el abandono efectivo de los bienes del territorio del Estado de entrega, en definitiva, su desplazamiento físico.

En este sentido, la Audiencia Nacional define una serie de medios de prueba admitidos en Derecho para justificar el transporte, tales como el contrato de transporte o las facturas de transporte expedidas, en el caso que se realice por cuenta del vendedor, o los acuses de recibo del

adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente o las copias de los documentos de transporte, cuando el transporte es por cuenta del comprador.

En el caso objeto de recurso, las pruebas aportadas por la parte recurrente no se consideran como acreditativas para justificar el transporte, ya que ninguna justifica el transporte de la mercancía a otro Estado miembro, a excepción de 8 vehículos para los que sí se aportó el documento CMR con la casilla nº 24 firmada en el que se hace constar la recepción de los mismos por el adquirente.

Para terminar, la Audiencia Nacional rechaza la existencia de elemento objetivo de la infracción tributaria, en este caso concreto, al poner de relieve el recurrente que otras empresas del mismo grupo de consolidación fiscal al que pertenece fueron inspeccionadas en idéntica forma en relación con las entregas intracomunitarias de bienes, aportando el mismo tipo de documentación para acreditar el transporte intracomunitario de vehículos y a las que no se les impuso sanción, basándose en lo siguiente: “[...] (...) actuó al amparo de una interpretación razonable de dichas normas determinante de la inexistencia de dolo o culpa por considerar haber acreditado suficientemente el transporte con destino a otros Estados miembros de la Unión Europea de los bienes entregados a (...) a pesar de que, como ha probado la Inspección actuarial los citados bienes fueron vendidos a terceros por la sociedad adquirente cuando todavía no habían salido del ámbito espacial de aplicación del impuesto [...]”.

Por lo que, al considerar los medios de prueba del presente recurso como similares, procede a anular la sanción por los mismos motivos que determinaron la no imposición de sanción en el mencionado procedimiento.

### **13. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sección 6ª. Sentencia de 11 de julio de 2012. Nº de recurso 341/2011.**

*Devoluciones – Derecho a la devolución – Ineficacia ante la Administración tributaria del acuerdo entre dos partes privadas en virtud del cual la primera cede a la segunda su derecho, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas - La devolución de IVA deberá hacerse a la sociedad que soportó en sus operaciones mercantiles cuotas de IVA superiores a las devengadas.*

Se plantea ante la Audiencia Nacional si es válida la cesión por parte de una empresa a favor de un tercero, del derecho de la devolución de las cuotas de IVA a que tiene derecho dicha empresa.

De acuerdo con la Audiencia dos entidades pueden cederse entre sí diferentes derechos de crédito que tengan con terceras partes dentro de la esfera del derecho mercantil, no obstante, la validez de una cesión de devoluciones tributarias efectuada por una entidad en favor de otra está



limitada por lo recogido en el artículo 17.4 de la vigente Ley General Tributaria, en el cual se establece que *“Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producían efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”*.

Por lo tanto, la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surtirá efectos ante la Administración.

Es decir, la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, es un derecho que ostenta el sujeto pasivo, no pudiendo éste ser transferido a otra entidad pese a existir entre ellos un pacto privado que, de cualquier modo, es ajeno a la relación jurídico tributaria existente entre la entidad prestataria del mismo y la Administración Tributaria.

### III. Doctrina Administrativa.

#### 1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 24 de mayo de 2012. Nº 1183/2010.

*Devoluciones – Devolución de cuotas indebidamente soportadas - Devolución de ingresos indebidos – Requisitos para obtener la devolución - Carga de la prueba del requisito del ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas.*

En esta resolución, el Tribunal Económico Central se ha pronunciado sobre determinados aspectos de la aplicación del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad que interpone el recurso ha soportado un IVA cargado en facturas emitidas por entidades cesionarias de derechos de imagen por prestación laboral de jugadores y técnicos, operaciones que se encuentran no sujetas a IVA.

La entidad interpone recurso económico-administrativa contra el acuerdo de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el que se reconoce sólo de forma parcial el derecho a la devolución de ingresos indebidos, al considerar que algunas de las entidades que repercutieron IVA a dicha entidad, no ingresaron las cuotas efectivamente repercutidas. La Agencia hace depender el derecho de la devolución de la entidad, del ingreso efectivo que cada una de las sociedades que repercutió el impuesto haya podido realizar”.

Y ello pese a que los importes cuya devolución se solicita fueron incluidos en su totalidad como cuotas repercutidas en las autoliquidaciones de dichas entidades en dichos periodos, siendo el resultado de las mencionadas autoliquidaciones de IVA por importe inferior a las cuotas indebidamente repercutidas,

En relación con la cuestión planteada, el TEAC cita el requisito exigido por el artículo 14.2.c) 2º del RGVA, el cual establece que “(...) en los tributos en los que el destinatario que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación”. En este sentido, el TEAC estima la reclamación económico-administrativa.

En cuanto a la carga de la prueba, debe ser la Administración la que acredite si dicho requisito se ha cumplido o no, y en el caso de que no se pueda acreditar, las consecuencias negativas no pueden recaer sobre la entidad que solicite la devolución.

## 2. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 21 de junio de 2012. Nº 3136/2010.

*Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Renuncia a la exención – Requisitos - Declaración suscrita por el adquirente haciendo constar que es empresario con derecho a la deducción.*

Esta resolución se refiere al cumplimiento de los requisitos exigidos para tener derecho a la renuncia a la exención del IVA regulados en el artículo 20.Dos de la LIVA, previsto respecto del caso de las operaciones inmobiliarias recogidas en los artículos 20.Uno.20º, 21º, y 22º.

El artículo 20.Dos de la LIVA exige, para que pueda aplicarse la renuncia a la exención, que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se renuncie en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
- Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades, y que tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado.

Por su parte, el desarrollo reglamentario efectuado por el artículo 8.1 del RIVA exige:

- Que la renuncia se comunique fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes.
- Que la renuncia se justifique mediante una declaración escrita suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición.

Respecto al primero de los últimos dos requisitos la doctrina mantenida por el TEAC y confirmada por el TS entiende que *“la necesidad de notificación “fehaciente” no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación en el momento de entrega del bien. (...) no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa (...)”*.

En relación con la comunicación a efectuar por el adquirente al transmitente poniéndole de manifiesto que ostenta la condición de sujeto pasivo del IVA e informándole de que tiene derecho a deducirse el cien por ciento del IVA soportado, en la escritura no se recoge mención expresa ni tácita acerca de la misma. En este sentido, el TEAC da validez a la comunicación aportada por el contribuyente informando al transmitente de esta circunstancia mediante un contrato privado datado en la misma fecha que la escritura de transmisión del inmueble, por

entender que “(...) no puede negarse validez a la fecha del documento privado por el hecho de no haberse formalizado en documento público, o por no haberse entregado a la Administración Tributaria con carácter previo a la transmisión del inmueble, ya que la norma únicamente exige que tal comunicación se realice al transmitente al tiempo o con anterioridad al momento en que se efectúe la operación (...).”, resolviendo que este hecho queda acreditado con la aportación del documento privado.

### **3. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 19 de Julio de 2012. Nº 2217/2009.**

*Base imponible - Operaciones a título oneroso cuya contraprestación no consista en dinero - Permuta de acciones y participaciones por parcelas urbanas - La base imponible de cada operación será el valor de mercado del bien recibido - La base imponible de los inmuebles entregados viene determinada por la contraprestación recibida, siendo ésta la que debe de valorarse por su valor de mercado.*

Esta resolución del TEAC se refiere a la determinación de la base imponible del IVA en una permuta de parcelas de terrenos por acciones y participaciones.

Las partes intervinientes coinciden en la calificación de la operación como permuta. No obstante, mientras que la Administración Tributaria considera aplicable a efectos de la determinación de la base imponible la regla 1ª del artículo 79 LIVA, que viene referida a aquellas operaciones cuya contraprestación no se produzca en dinero, y cuantifica la base sobre el valor de mercado estimado para los bienes inmuebles transmitidos, el interesado, reclama la aplicación de la regla 5ª del citado artículo 79 de la Ley del IVA (en su redacción anterior a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, aplicable a las operaciones cuyo impuesto sobre el valor añadido se devengue antes del 1 de diciembre de 2006), aplicable en las operaciones vinculadas, que valoraría la operación, no por referencia al valor de mercado de los bienes transmitidos, sino por referencia a los costes de adquisición o producción.

El TEAC fundamenta su contestación básicamente mediante dos argumentos, apoyándose para ello en jurisprudencia comunitaria:

- El que la contraprestación de un bien o servicio sea inferior al valor de mercado del mismo no supone que dicha operación no se haya realizado a título oneroso. Bastará para entender que una operación se ha realizado a título oneroso el hecho de que a cambio de la misma se perciba una contraprestación y por el hecho de que la misma no se ajuste al valor de mercado no podrá entenderse que existe un autoconsumo.

- La base imponible en la entrega de un bien o en la prestación de un servicio, realizados a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo.

Por lo anteriormente expuesto el TEAC descarta la pretensión del interesado sobre la aplicación de la regla 5ª del artículo 79 de la LIVA.

El TEAC considera aplicable, por tanto, la regla 1ª del artículo 79.

No obstante, se plantea si esta última regla ha sido correctamente aplicada, resolviendo que se considerará como base imponible el valor de mercado de los bienes recibidos, entendiendo como tal el que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, entre partes que fuesen independientes.

La operación que se está retribuyendo es una transmisión inmobiliaria y la contraprestación derivada de la misma consiste en un paquete de acciones y participaciones sociales. En este sentido, el TEAC determina que la base imponible debe ser el valor de mercado de dichas acciones y participaciones sociales, independientemente del valor de mercado del inmueble, ya que no sería aceptable sostener que *“una operación a título oneroso exige una cierta equivalencia de las prestaciones (...). Como se ha dicho antes, la onerosidad significa, en opinión del TJCE, una relación directa entre la entrega de bienes o prestaciones de servicios y una contraprestación realmente recibida siendo indiferente, en el momento en que se produjeron los hechos que aquí se consideran, que ésta fuera superior o inferior al valor de mercado de los bienes o servicios recibidos, circunstancia que es irrelevante para calificar de onerosa la operación.”*

Siendo esto así, al haberse determinado la base imponible valorando los bienes transmitidos y no los recibidos en pago, la base imponible se entiende determinada de forma incorrecta y se procede a anular la liquidación.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1223-12, de 4 de junio de 2012.**

*Exenciones – Servicios prestados por un Colegio de Abogados a sus miembros mediante contraprestación – Concepto de contraprestación fijada en los estatutos del Colegio.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible exención del IVA de la cuota colegial trimestral facturada por un Colegio de abogados a sus colegiados, al amparo de lo previsto en el artículo 20.uno.12º de la Ley del IVA, según el cual están exentos de dicho impuesto los servicios prestados a sus miembros directamente por Colegios profesionales, siempre que el Colegio no perciban por tales servicios contraprestación alguna distinta de la fijada en sus estatutos.

La DGT comienza por indicar lo que en su opinión cabe entender por “cotizaciones fijadas en los estatutos” a efectos de la aplicación del referido supuesto de exención, señalando a este respecto lo siguiente:

*“Por cotizaciones fijadas en los estatutos han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichos colegios profesionales o entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.*

*Por el contrario, las cantidades pagadas por los colegiados en contraprestación de los servicios que el colegio les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del colegiado receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto ‘cotizaciones fijadas en los estatutos’, y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.”*

A partir de lo anterior, concluye la DGT “que están exentas del IVA las cuotas de colegiación obligatorias para el ejercicio de la profesión, siempre que se perciban por el Colegio Profesional y no supongan una contraprestación específica por determinados servicios prestados a un colegiado particular”.

Cabe resaltar con carácter adicional, que en esta contestación la DGT se pronunció también respecto del carácter de gasto deducible de la actividad económica del colegiado, a efectos del IRPF, de la cuota colegial trimestral satisfecha por el mismo al Colegio, y de la cuota del IVA que el Colegio le repercutía sobre la referida cuota colegial.

A este respecto, concluye la DGT que dicha deducibilidad alcanzara única y exclusivamente a la cuota estricta de colegiación obligatoria al referido Colegio Profesional, es decir, sin incluir el IVA, por tratarse de una operación exenta del mismo en base a lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 12º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1273-12, de 13 de junio de 2012.**

*Deducciones – Cuotas soportadas por bienes y servicios que se afectan al desarrollo de una actividad profesional de ingeniería únicamente de forma parcial – Inmueble que se utiliza tanto como vivienda propia como para el desarrollo de una actividad profesional – Adquisición de dos plazas de garaje, una de las cuales se destina a la actividad económica – Diversos suministros contratados en relación con el inmueble: agua, luz y calefacción.*

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

“El consultante que ejerce una actividad económica relacionada con la actividad de ingeniería y su esposa, casados en régimen de separación de bienes, van a adquirir por mitad y pro indiviso una vivienda en la que tienen intención de residir, destinando una parte de la misma al desarrollo de la actividad del consultante. Conjuntamente con la vivienda tiene la intención de adquirir dos plazas de garaje, destinando una de ellas al desarrollo de la actividad del consultante.”

Se plantea la deducibilidad de las cuotas del IVA que el consultante soportará por la adquisición de la parte de la vivienda que destinará al ejercicio de su actividad económica, de la plaza de garaje referida y de determinados suministros (agua, luz y calefacción) derivados de la utilización de los anteriores elementos patrimoniales.

La DGT, a partir de lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992, concluye lo siguiente:

- a) Las cuotas del IVA soportadas por el consultante con ocasión de la adquisición del inmueble (vivienda) podrán ser deducidas por el mismo en la medida en que tales cuotas correspondan al grado en que, previsiblemente y de acuerdo con criterios fundados, el inmueble vaya a ser utilizado en el desarrollo de su actividad profesional.

El grado de utilización del inmueble en la actividad profesional del consultante es una cuestión de hecho que dependerá de cuáles sean las circunstancias en que tal utilización se produzca.

Según el escrito de consulta, el 63,11 por ciento de la superficie que le corresponde del inmueble se destinará a la actividad; en este caso, podrán ser objeto de deducción por el consultante las cuotas del IVA soportadas por el mismo con ocasión de la adquisición del inmueble en esa misma proporción.

Por otra parte, la deducción que inicialmente pueda practicar el consultante de las cuotas que soporte por la adquisición del inmueble en función del grado en que previsiblemente y de acuerdo con criterios fundados vaya a utilizarlo en su actividad profesional, deberá ser objeto de regularización durante el año en que comience a producirse dicha utilización y los nueve siguientes, teniendo en cuenta el grado efectivo de utilización en la actividad empresarial o profesional del consultante en cada uno de dichos años, que se comparará con el estimado inicialmente y con base en el cual se practicó la deducción.

Asimismo, debe tenerse en cuenta también lo siguiente:

- El grado de utilización del inmueble en el desarrollo de la actividad profesional del consultante deberá ser acreditado por éste por cualquier medio de prueba admitido en derecho, no siendo medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el mismo en la que se deduzcan las cuotas ni la contabilización o inclusión del inmueble o de una parte del mismo en los registros oficiales de dicha actividad.
  - A efectos de la deducción de las cuotas soportadas en su adquisición, el inmueble a que se refiere el escrito de consulta no se entenderá afecto en ninguna medida ni proporción a la actividad profesional del consultante si no figura en la contabilidad o registros oficiales de tal actividad o si no se integra en su patrimonio empresarial o profesional.
- b) En cuanto a las cuotas soportadas por la adquisición de una plaza de garaje, nada se dice en la consulta del grado en que dicho bien de inversión se va a afectar al desarrollo de la actividad empresarial del consultante. En cualquier caso podrá ser objeto de deducción en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial.
- c) Por otra parte, y en lo que se refiere a la posible deducibilidad de las facturas de agua, luz y calefacción derivadas de los suministros contratados en la vivienda, del artículo 95 de la Ley del IVA se deriva que, cuando el sujeto pasivo adquiere un bien o servicio que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía (salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el propio artículo 95).

De la información disponible en el escrito de consulta cabe deducir que el consultante no afectará directa y exclusivamente al desarrollo de su actividad profesional los mencionados suministros, toda vez que es previsible su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda. En consecuencia, dado que no se trata de cuotas soportadas por bienes de inversión, no serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de tales suministros.



## 6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1472-12, de 9 de julio de 2012.

*Supuestos de no sujeción – Transmisión por donación de una unidad económica autónoma (transmisión global de un patrimonio empresarial mediante una donación).*

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

“El consultante ejerce a nivel individual la actividad económica de alquiler de locales y viviendas, para lo que cuenta con un local dedicado exclusivamente a la actividad y una persona contratada a jornada completa. A la actividad están afectados 32 inmuebles que constituyen la totalidad de su patrimonio empresarial. El consultante se está planteando la posibilidad de donar la empresa individual a sus tres hijos, que continuarían con el negocio familiar, si bien se plantea dos posibilidades, bien donar el negocio en bloque a sus tres hijos, o bien donar una tercera parte del negocio a cada uno de sus hijos. Se consulta si, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estaría exenta la transmisión lucrativa del patrimonio empresarial.”

En su contestación, la DGT analiza en primer lugar la posibilidad de que resulte aplicable respecto de la transmisión a que se refiere la consulta, el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA, respecto de la transmisión de “unidades económicas autónomas”.

A este respecto, la DGT recuerda en su contestación que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, “*el concepto de ‘universalidad total de bienes’ se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.*”

Por lo tanto, para que resulte de aplicación la no sujeción del artículo 7 de la Ley de IVA, la DGT considera que es necesario comprobar que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional de forma autónoma y por sus propios medios

La DGT concluye que, de la información suministrada en el escrito de consulta, parece deducirse que se transmite una unidad económica autónoma, ya que se cuenta con un local dedicado a la actividad y con una persona contratada a jornada completa. Y añade que, puesto que los hijos del consultante van a continuar con el negocio del alquiler, el hecho

de que los tres, conjuntamente, continúen la actividad, subrogándose tanto en el contrato laboral de dicha persona contratada como, en su caso, en los contratos de alquiler que puedan estar en vigor, ello sería un indicador de que la operación no es una mera cesión de bienes. Dice asimismo la DGT que la aplicación a la transmisión del supuesto de no sujeción al IVA estaría condicionada a la continuidad en la actividad económica, pues los adquirentes tendrían la intención de explotar la empresa adquirida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión.

La DGT considera por el contrario que, si el consultante entrega a cada uno de sus hijos una parte separada de su patrimonio empresarial, no puede afirmarse que se esté produciendo la transmisión de una unidad económica autónoma en todos los casos, sino que se tratará de una mera cesión de bienes inmuebles que no cumple los requisitos del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, y no le sería aplicable por tanto el supuesto de no sujeción al IVA previsto en dicho precepto, por lo que las referidas transmisiones efectuadas por el consultante a sus hijos mediante donación estarían sujetas al IVA.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1483-12, de 9 de julio de 2012.**

*Entes públicos – Sociedad mercantil dependiente 100% de un ente público que realiza a favor de este último determinadas prestaciones de servicios y entregas de bienes, en virtud de diversas encomiendas de gestión y contratos programa existentes entre ambas partes.*

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

*“Un ente público consultante ha suscrito, con una sociedad dependiente al 100 por cien del mismo, diversas encomiendas de gestión y contratos programa en cuyo marco la sociedad presta servicios y entrega bienes al Ente público consultante. La consultante se plantea el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

Basándose en determinada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de nuestro tribunal Supremos, la DGT realiza una interpretación de la normativa reguladora del IVA que le lleva a las siguientes conclusiones relativas a determinados aspectos básicos de aplicación de dicho impuesto en el supuesto de hecho que le es planteado:

- a) Las sociedades íntegramente participadas por un ente público y dedicadas a la gestión de servicios propios de dicho ente, no son sino órganos técnico-jurídicos de este último.

Por tanto, las transferencias y aportaciones que el ente público destine a la financiación de tales sociedades no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al IVA, siendo su única finalidad la de dotar a tales sociedades de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones que tienen encomendadas.

En consecuencia con lo anterior, la realidad de tales sociedades a efectos del IVA no va más allá de su consideración como meros centros de gasto, sin que la financiación que reciben del ente público del que dependen pueda calificarse como contraprestación de operaciones sujetas a dicho impuesto.

- b) Los servicios prestados por una sociedad pública de titularidad cien por cien pública al Ente público consultante, en el marco de encomiendas de gestión o contratos programa, no se encontrarán sujetos al IVA en aquellos casos en que el destinatario de los servicios que presta sea el ente público del que depende o bien otras personas o entidades que dependan íntegramente del mismo.
- c) Sin embargo, la no sujeción al IVA de los servicios prestados al ente público del que depende la sociedad pública no puede extenderse a aquellos servicios prestados a terceros, sean empresarios o profesionales particulares, sean otras entidades públicas distintos de dicho ente público (Entes Locales, Comunidades Autónomas...) salvo en el supuesto, como se ha indicado, de que dichos terceros dependan íntegramente del citado ente público.

En efecto, la doctrina que ha sido expuesta relativa al régimen fiscal aplicable a efectos del Impuesto para los órganos técnico jurídicos de los entes públicos y, por tanto, su consideración como meros centros de gasto, se fundamenta, entre otros, en el carácter interno de las operaciones que tales órganos realizan, hecho que no es predicable de los servicios prestados a terceros.

- d) Con carácter adicional a lo señalado en las letras b) y c) anteriores, la DGT concluye también que, en el supuesto de que la sociedad pública, en el marco de las encomiendas de gestión o los contratos programa, realice operaciones calificadas como entregas de bienes a efectos del IVA, dichas entregas, cualquiera que sea su destinatario, se encontrarán sujetas al mismo, ya que la citada doctrina no debe entenderse aplicable en tal caso. Sin que, en nuestra opinión, la DGT justifique ese trato diferente de las operaciones realizadas por la sociedad a favor del ente público del que depende, en función de que la operación deba calificarse como de entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del IVA.

**8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1606-12, de 24 de julio de 2012.**

*Exenciones -- Operaciones relativas a aeronaves - Fletamento de helicópteros para la prevención y extinción de incendios forestales realizado a favor de una Comunidad Autónoma, que incluyen la disposición de las aeronaves, tripulación y personal de las brigadas helitransportadas.*

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si podría aplicarse la exención prevista en el artículo 22.Cuatro.2º de la Ley 37/1992, en relación con una prestación de servicios de prevención y extinción de incendios forestales con helicópteros, cuyo único adjudicatario recibe una contraprestación por dicho servicio.

Los hechos expuestos en la consulta son los siguientes: “La Comunidad Autónoma consultante desea realizar una convocatoria pública para la contratación de un servicio de prevención y extinción de incendios forestales con helicópteros, incluido la disposición de las aeronaves, tripulación y personal de las brigadas helitransportadas a ellos ligados.”

La DGT señala que dicha exención queda condicionada a que el adquirente o el destinatario de los servicios indicados sea la propia entidad pública que utiliza las aeronaves con fines de prevención y lucha contra incendios, siendo aplicable en estos casos la exención que establece el artículo 22.Cuatro.2º LIVA, al considerar que dichos servicios tienen el carácter de fletamento, puesto que la entidad consultante pondría a disposición de la Comunidad Autónoma las aeronaves de manera completa, comprometiéndose a realizar una actividad empresarial, como es la extinción y prevención de incendios.

**9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1665-12, de 30 de julio de 2012.**

*Hecho imponible – Base imponible - Empresa titular de la concesión administrativa para la explotación aparcamiento, que repercute sobre los usuarios de las plazas de aparcamiento el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y otros gastos de funcionamiento del aparcamiento.*

La presente contestación se refiere a determinados aspectos relativos a la aplicación del IVA en el siguiente supuesto de hecho: “*El consultante tiene otorgada la cesión del derecho de uso de una plaza de aparcamiento. La sociedad titular de la concesión administrativa que tiene por objeto la explotación del citado aparcamiento, le repercute periódicamente al consultante el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que recae sobre la correspondiente plaza cedida*”.

Señala al respecto la DGT lo siguiente en su contestación:

- a) Según el informe de fecha 1 de abril de 2003, de la Secretaría de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Ministerio de Hacienda, el pago del canon de explotación anual que la sociedad concesional realiza a un Ayuntamiento no constituye un “simple arrendamiento de cesión de uso de un inmueble, sino una explotación del servicio público de aparcamiento con tarifas preestablecidas que deben satisfacer los ocupantes de las plazas de aparcamiento” y, por tanto, su naturaleza no es la de una tasa.

Por lo tanto, estará sujeta y no exenta del IVA, tributando al tipo general, la operación consistente en la concesión de la explotación de un parking público, mediante una contraprestación periódica denominada, en este caso, canon de explotación anual.

- b) La base imponible del IVA en la cesión del derecho de uso de bienes inmuebles (plazas de parking) objeto de consulta estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio, incluyéndose en dicho concepto no solamente el importe de la renta que, en su caso, se estipule, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que, según la legislación aplicable o las cláusulas contractuales, se repercutan por el arrendador al arrendatario.
- c) Por lo tanto, las operaciones que realiza la empresa concesionaria de plazas de aparcamiento a que se refiere la presente consulta, consistentes en la repercusión al consultante de los gastos de funcionamiento y de las cargas fiscales de carácter local (Impuesto sobre Bienes Inmuebles) que recaen sobre la plaza de aparcamiento cedida, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas del mismo.

## IV. World VAT News.

### 1. *Italy - Cash accounting VAT regime*

Law No.134 of 7 August 2012 introduced new provisions to Italy's cash accounting VAT regime.

Under the new rules, VAT on supplies of goods and services becomes due (and therefore is paid to the tax authorities) at the time payment of consideration is made. The scheme is optional for suppliers of goods and services whose annual turnover does not exceed EUR 2 million. For the taxpayers who opt for this special regime, incurred VAT becomes deductible at the time of the payment of the consideration to the supplier.

For the purchaser of goods and services, the right to deduct VAT arises at the time of the transaction, irrespective of the payment.

The optional cash accounting scheme is not yet in force because a Ministerial Decree still must be issued (the decree is required to be issued within 60 days from the entry into force of Law No. 134 of 7 August 2012, which was 12 August 2012).

### 2. *Lithuania - VAT refund to foreign passengers*

The Lithuanian government has published a new edition of the rules regarding VAT refunds to non-EU residents on goods purchased in Lithuania and transported out of the EU (Resolution No. 1031). The rules, which will come into force on 1 January 2013, include the following changes:

- VAT on food products (excluding alcohol products) purchased and transported out of the EU will become refundable.
- VAT on items purchased not only from merchant companies but also from merchants, individuals, provided they are registered as VAT payers in Lithuania, will become refundable.
- Natural persons will be allowed to provide VAT refund services (intermediary services) to merchant companies/merchants (i.e. individuals).
- The list of documents that can be used to prove that a purchaser is a foreign passenger will be extended.
- The means of repaying VAT will be extended.

### **3. Malaysia - Proposed amendments to GST Bill 2009**

In July 2012, Malaysia's Tax Review Panel released proposed amendments to the Goods and Services Tax Bill 2009 ("GST Bill") for public feedback.

There are a total of 62 amendments proposed to the Bill. The main highlights are as follows:

#### *Clause 13 – New provision for imported services*

Goods leased from foreign entities will not be treated as a supply of imported services. Accordingly, GST will be charged on the importation of leased goods into Malaysia.

#### *Clause 15 (3) – Value of supply (consideration not in monetary terms)*

The value of a supply for consideration not in monetary terms will be the open market value of the supply, inclusive of GST.

#### *Clause 15 (7) – Value of supply*

The value of the supply of services will not include other duty and taxes, such as entertainment duty, stamp duty, gaming tax, etc.

#### *First Schedule Paragraph 5 – Supply of services to a connected person*

An employee will not be considered a connected person.

#### *Clause 38 – New provision for credit for input against output tax*

A company will not be entitled to claim credit for input tax and refunds when there has been late registration.

#### *Clause 191 – Contract with no opportunity to review*

The transitional provisions for contracts with no opportunity to review the terms will apply only when the recipient of a supply is entitled to a credit for all of the GST on the supply.

#### *Second Schedule (Paragraph 5) – New provision for supply of goods or services under Islamic finance*

This provides for tax-neutral treatment for conventional financial products and Islamic financial products.

*Second Schedule (Paragraph 6) – New provision for insurance indemnity payments*

An insurance indemnity payment will not be treated as a supply of goods or services.

*Second Schedule (Paragraph 7) – New provision for diplomatic and consular services*

A supply of diplomatic or consular services will not be treated as a supply of goods or services.

*Third Schedule (Paragraph 8) – New provision for valuation of betting and gaming supplies*

The value of betting and gaming supplies will be the net margin, which is the difference between the consideration received (less gaming tax or pool betting duties) and the prize layout.

#### **4. New Zealand - Changes to Goods and Services Tax Act**

The Taxation (Livestock Valuation, Assets Expenditure, and Remedial Matters) Bill introduces a number of substantial changes to New Zealand's Goods and Services Tax Act 1985 that touch upon various GST issues, including the following:

- Changes are being made in respect of the deductions that can be claimed by a person for mixed-use assets to ensure that asset owners who are registered for GST will be able to claim input tax deductions in a similar way as they would be able to claim income tax deductions for the same item (under the income tax proposal in the same Bill). The proposed rules are intended to apply to taxable periods starting 1 April 2013.
- New rules will make it easier for nonresident businesses to deduct GST incurred in New Zealand. The rules will permit a nonresident business that is registered for a consumption tax in its jurisdiction or that has a taxable activity overseas to register for GST in New Zealand and deduct input tax (subject to certain conditions). The proposed rules will apply as from 1 April 2014.
- The supply of tooling costs charged to an unregistered nonresident customer will be zero rated where the tools are used solely to manufacture exported goods. The amendment will apply as from 1 April 2014.
- The GST agency rules will be amended to allow principals and their agents to agree to “opt-out” of the agency rules in the GST Act, and permit each to issue a tax invoice in relation to what will be treated as two separate supplies. The principal will return output tax in respect of the tax invoice issued to the agent, and the agent will return output tax



in respect of the tax invoice to the recipient and claim input tax in respect of the output tax charged by the principal. The amendments will apply as from the date of enactment of the Bill.

- The provisions that allow certain local authorities to account for GST on a payment basis are being repealed, and starting from 1 July 2013 the local authorities will need to account for tax on an invoice basis. Transitional provisions are being introduced to allow the local authorities to spread payment of “wash-up” amounts resulting from the change to the accounting basis.
- Amendments will allow organisers of prize competitions to deduct cash prizes from the total proceeds received for a prize competition when determining the consideration made for that supply. These amendments will restore the position that existed for prize competitions before 1 July 2004, and extend the ability to deduct cash prizes to a wider range of competitions for which participants pay money to enter, and stand to win cash prizes. The amendments will apply from the date of enactment of the Bill.
- The GST record-keeping provisions will be aligned with proposed new amendments in the record-keeping provisions of the Tax Administration Act 1994. The new rules will allow the Commissioner of Inland Revenue to authorize the storage of a taxpayer’s tax records offshore through applications from their data storage provider and to impose reasonable conditions for that authorization. The amendment will apply retroactively to align with the proposed record-keeping provisions in the Tax Administration Act 1994, which will apply from the date of enactment of the Taxation (Annual Rates, Returns Filing, and Remedial Matters) Bill.

## ***5. Poland – Update on planned changes to VAT Act***

Poland’s Ministry of Finance is planning to amend the VAT Act. The scope of the amendments is broad and there are still changes to the draft bill that have not been presented to Parliament.

According to the most recent bill, some of the changes will come into force on 1 July 2013 rather than 1 January 2013 as was planned (e.g. changes concerning tax point recognition).

The measures regarding the abolition of the reverse charge mechanism for foreign taxpayers supplying goods locally still will become effective on 1 January 2013.

## ***6. Poland - Decision on fuel cards***

Poland’s Supreme Administrative Court (SAC) has issued a decision that may impact the VAT treatment applied to fuel card schemes.

The SAC has cancelled the ruling of the lower administrative court which accepted that the sale of fuel by way of fuel cards should be treated as a

supply of goods. (The invoice scheme was as follows: petrol station operator to fuel card operator to the vehicle lessee/owner.)

As a result, it is possible that the Polish courts and the tax authorities will now follow the approach taken in the European Court of Justice decision in the *Auto Lease* case, which in practice would mean that the invoice for the delivery of fuel should be issued by a petrol station operator directly to the vehicle lessee/owner. If such an approach is taken, a structure whereby fuel has been invoiced as set out above could be challenged.

## **7. Portugal - Changes to rules on supplies of services and invoicing**

Portugal's government has issued decrees transposing Council Directive 2008/8/EC regarding certain supplies of services and Council Directive 2010/45/EU regarding invoicing rules (Decree-Laws No. 197/2012 and No. 198/2012, both of 24 August 2012), and has enacted rules to combat tax evasion. The changes will enter into force on 1 January 2013, except those related to electronic invoicing, which will enter into force on 1 October 2012.

### *New invoicing rules*

Several changes were enacted to the invoicing rules, namely requiring different types of wording on certain invoices, creating a new type of invoices (the "simplified invoice") and reviewing the technical conditions for issuing and archiving electronic invoices.

### *Electronic transmission of invoice content*

New measures were enacted to control the issuing of invoices and other relevant tax documents, including specifying that their content must be submitted electronically to the tax authorities by the 8<sup>th</sup> day of the month following the month in which the documents were issued.

### *Personal income tax incentive*

Part of the VAT incurred on the acquisition of certain services will be deductible for personal income tax purposes. Initially this will only apply to specified business sectors.

### *Transport documents*

New rules apply to transport documents to ensure the integrity of the documents and ensure more effective control by the tax authorities. For instance, before transport, it will be necessary to send the respective details to the tax authorities by electronic means.

### *Specific place of supply of services rules*

The long-term hiring of means of transport to a non-taxable person will be taxed at the place where the customer is established. However, this will not apply to the lease of recreational vessels, which will be taxed at the place where the vessels are provided to the customer, provided they are supplied by an entity established at that same place.

#### **8. Serbia - VAT rate increase**

Serbia's standard VAT rate will be increased from 18% to 20% as from 1 October 2012. The special rate of 8% will remain unchanged.

#### **9. Turkey - Tax authorities rule on VAT implications of credit notes due to transfer price adjustments**

According to tax rulings issued by Turkey's tax authorities in cases in which the VAT on goods was paid during the customs clearance stage, price discounts in favor of a resident importer entity that had been granted by a nonresident exporter entity with a document "credit note" are not within the scope of the VAT Code.

A recent tax ruling published on the tax authorities' website suggests that the interpretation of this situation has changed. According to the new ruling:

- If a price discount is in favor of a Turkish taxpayer due to a transfer pricing adjustment to the imported goods, the recoverable input VAT should be corrected.
- This correction process will be made in the VAT return of the tax period in which the credit note is posted in local books and VAT amounts excessively deducted will be declared through the "additional VAT" line of the VAT return. Thus, issuing an invoice in the name of the nonresident vendor and calculating VAT over the deduction amount is not required. The following other changes also will apply as from 1 July:

Although this new ruling does not require a VAT calculation of the price differences, it leads to the same result for taxpayers, since the VAT amount applicable with respect to the credit note will be declared to the tax office as an adjustment in the tax return. As the overpaid VAT amount cannot be reclaimed simultaneously from the tax authorities, this ruling could give rise to significant costs for taxpayers.

## **10. United Kingdom - Cost-sharing VAT exemption – HMRC guidance**

The UK tax authorities (HMRC) have published a brief and Information sheet containing guidance on the operation of the “Cost Sharing” VAT exemption, which came into force on 17 July 2012. It is intended that the guidance will be incorporated into HMRC’s wider guidance in due course but in the meantime, the information sheet sets out HMRC’s interpretation of the UK and EU law on the availability of VAT exemption for supplies to their members by “Cost Sharing Groups”. Although it is useful to have confirmation of HMRC’s views on the way the new exemption should operate, it is disappointing that those views have not changed in the light of comments made in response to the draft guidance circulated earlier this year.

## **11. Uruguay - Freight is not “ancillary”**

A recent binding opinion issued by Uruguay’s tax authorities sets out the VAT treatment applicable to freight, stating that it is not an ancillary service and, consequently, the VAT treatment does not follow the treatment of the main supply.

The opinion involved the VAT treatment that applies to the sale of grain by a company to mills in the domestic market. The delivery is made where the buyer is located, so the price charged has an additional component for freight. As the freight is not separately identified on the invoice and grains are exempt from VAT, the company treated the whole price as exempt.

The authorities stated that freight must be treated independently from the goods sold and the two supplies split on the invoice.

The VAT tax rate applicable to freight is 22%.

# Contactos

David Gómez Aragón  
**[dgomezaragon@deloitte.es](mailto:dgomezaragon@deloitte.es)**

Isabel López-Bustamante  
**[ilopezbustamante@deloitte.es](mailto:ilopezbustamante@deloitte.es)**

Marcos Río  
**[mrio@deloitte.es](mailto:mrio@deloitte.es)**

Belén Palao Bastardés  
**[bpalao@deloitte.es](mailto:bpalao@deloitte.es)**

Jaime Rodríguez Correa  
**[jarodriguez@deloitte.es](mailto:jarodriguez@deloitte.es)**

Cristina Marín Egoscozabal  
**[cmarin@deloitte.es](mailto:cmarin@deloitte.es)**

Marta Núñez Sánchez  
**[mnunezsanchez@deloitte.es](mailto:mnunezsanchez@deloitte.es)**

María Martínez Benito  
**[mmartinezbenito@deloitte.es](mailto:mmartinezbenito@deloitte.es)**

Carmen Caro Jaume  
**[ccarojaume@deloitte.es](mailto:ccarojaume@deloitte.es)**

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

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

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