

Octubre 2013
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa

1. **Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014.**
2. **Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del IVA y otras normas tributarias.**
3. **Reglamento de ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo de 7 de octubre de 2013 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) no 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.**
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, en lo que respecta a una declaración de IVA normalizada.**

II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de octubre de 2013. Asunto C-622/11 (Pactor Vastgoed BV).**

Exenciones – Entrega de un bien inmueble – Derecho de opción por la tributación – Derecho a deducción – Regularización de las deducciones – Recaudación de las cantidades adeudadas a raíz de la regularización de una deducción del IVA – Sujeto pasivo obligado al pago – Sujeto pasivo distinto del que practicó inicialmente la deducción y ajeno a la operación gravada que dio lugar a dicha deducción.

2. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 24 de octubre de 2013. Asunto C-431/12 (Rafinaria Steaua Romana SA).**

Devoluciones – Devolución del saldo a favor del sujeto pasivo mediante compensación – Anulación de los acuerdos de compensación – Obligación de pagar intereses de demora al sujeto pasivo.

3. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 24 de octubre de 2013. Asunto C-440/12 (Metropol Spielsätten).**

Normativa de un Estado miembro que somete la explotación de máquinas tragaperras con premios limitados cumulativamente al IVA y a una tasa especial – Procedencia – Base imponible – Posibilidad que tiene el sujeto pasivo de repercutir el IVA.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de septiembre de 2013. Nº de recurso 4001/2012.

Hecho imponible – Operaciones asimiladas a prestaciones de servicios a título oneroso (autoconsumo de servicios) – Cesión de uso y ocupación de determinados inmuebles realizada por la entidad propietaria de los mismos a favor de uno de los socios fundadores de un club de time-sharing (multipropiedad).

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de septiembre de 2013. Nº de recurso 4498/2012.

Deducciones – Deducción del IVA soportado en la adquisición de un inmueble en pro-indiviso por uno de los copropietarios en vez de por la comunidad de bienes – Acuerdo de devolución inmediato del importe correspondiente a la cuota del IVA incorrectamente repercutida.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de septiembre de 2013. Nº de recurso 4348/2012.

Deducciones – Compensación y devolución de cuotas soportadas – Una vez caducado el plazo para efectuar en autoliquidaciones posteriores la compensación del saldo a favor del sujeto pasivo resultante de una determinada autoliquidación, sin que tal compensación haya sido efectivamente realizada, comienza a contar un nuevo plazo de cuatro años dentro del cual dicho sujeto pasivo puede solicitar a la Hacienda Pública la devolución del importe que exista a su favor.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 24 de septiembre de 2013. Nº de recurso 2472/2011.

Deducciones – Cálculo de la regla de prorata – Operaciones inmobiliarias que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 26 de septiembre de 2013. Nº de recurso 2162/2011.

Concepto de actividad empresarial – Uniones de organizaciones de productores de aceite de oliva – Realización de operaciones imposables.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de septiembre de 2013. Nº de recurso 1882/2012.

Deducciones – Cálculo de la regla de prorata – Cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos a los ayuntamientos para viales.

10. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos. Sentencia de 20 de junio de 2013. Nº de recurso 290/2012.

Deducciones – Documentos justificativos del derecho a deducir – Incumplimiento de requisitos formales - Principio de neutralidad fiscal.

III. Doctrina Administrativa

1. **Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5348/2010, de 18 de julio de 2013.**

Devengo – Base imponible – Derechos de superficie – Consideración como operaciones de tracto sucesivo.

2. **Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5877/2010, de 18 de julio de 2013.**

Hecho imponible – Operaciones no sujetas – Transmisión de rama de actividad – Intención de explotación de la rama de actividad.

3. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2624-13, de 7 de agosto de 2013.**

Rectificación de cuotas repercutidas – Resolución de un contrato – Subrogación de un tercero en derechos y obligaciones del sujeto pasivo.

4. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2625-13, de 7 de agosto de 2013.**

Exenciones – Arrendamiento de vivienda – Subarrendamiento a personas jurídicas – Prestación de servicios complementarios.

5. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2663-13 y V2665-13, de 6 de septiembre de 2013.**

Exenciones – Arrendamiento de vivienda – Utilización parte como vivienda y parte como despacho profesional – Deducción de los gastos de alquiler.

6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2667-13, de 6 de septiembre de 2013.**

Exenciones – Arrendamiento con opción de compra de viviendas – No ejercicio de la opción – Novación en arrendamiento sin opción de compra – Autoconsumo de bienes.

7. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2673-13, de 6 de septiembre de 2013.**

Modificación de la base imponible por créditos incobrables – Procedimiento de recaudación ejecutiva instado por un Ayuntamiento el deudor a favor del sujeto pasivo.

8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2722-13, de 13 de septiembre de 2013.**

Sujeto pasivo – Copropietarios de un inmueble arrendado – Comunidad de bienes – Obligaciones formales.

- 9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2742-13, de 17 de septiembre de 2013.**
Tipo impositivo – Servicios de teleasistencia – Concurso administrativo y adjudicación administrativa.
- 10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2770-13, de 19 de septiembre de 2013.**
Modificación de la base imponible – Acción de reintegración concursal – Créditos contra la masa.
- 11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2773-13, de 19 de septiembre de 2013.**
Contratos con la Administración Pública – Cambio de tipo impositivo – Operaciones de tracto sucesivo – Rectificación de las cuotas repercutidas.
- 12. Dirección General de Tributos. Contestaciones nos V2777-13, V2849-13 y V2850-13, de 19 y 26 (las dos últimas) de septiembre de 2013, respectivamente.**
Base imponible – Inclusión o no de indemnizaciones de diversa naturaleza.
- 13. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2837-13 y V2838-13, de 26 de septiembre de 2013.**
Exenciones — Entrega de terrenos rústicos con plantas fotovoltaicas — Calificación como terreno rústico no urbanizable.
- 14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2848-13, de 26 de septiembre de 2013.**
Tipo impositivo – Operaciones complejas – Servicios relacionados con residuos.
- 15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2872-13, de 27 de septiembre de 2013.**
Hecho imponible – Entes públicos – No sujeción.
- 16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2883-13, de 30 de septiembre de 2013.**
Sujeto pasivo – Intervención del establecimiento permanente – Operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes.

I. Normativa.

1. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014.

Con fecha 19 de noviembre de 2013, el Boletín del Congreso de los Diputados ha publicado la aprobación por el Pleno del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014, pasando ahora su tramitación al Senado.

En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, dicho Proyecto de Ley contempla, en los artículos 74 a 79, las siguientes modificaciones que se aplicarán desde el día 1 de enero de 2014 y con vigencia indefinida:

A. Exenciones interiores.

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

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

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

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

B. Reglas de localización.

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

Actualmente, la regla de uso efectivo citada no resultaba de aplicación cuando los servicios se consideraban prestados en estos territorios.

C. Devengo de operaciones intracomunitarias.

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

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

D. Rectificación de cuotas impositivas repercutidas.

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

Según la redacción aprobada, la imposibilidad de repercusión citada quedará limitada solo a aquellos supuestos en que se evidencie, mediante datos objetivos, la “mala fe” del sujeto pasivo, en casos de participación en un fraude o de que la operación realizada formaba parte del mismo.

Este aspecto puede ser importante de cara a los procedimientos de comprobación e Inspección, ya que aún en el caso de que la Administración tributaria instruyese un expediente sancionador (al considerar que la conducta seguida por el empresario o profesional es constitutiva de infracción tributaria), este último estaría facultado para poder rectificar las cuotas del IVA no repercutidas inicialmente o repercutidas incorrectamente por un importe menor, lo que podría suponer que el importe de la cuota del IVA regularizada en el acuerdo de liquidación no se convirtiese en un coste para el empresario o profesional, al poder acudir al procedimiento de rectificación de las cuotas del IVA repercutidas.

E. Prorrata general.

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

De esta forma, los sujetos pasivos del IVA ya no deberán computar en el cálculo de la fracción de la prorrata (ni en el numerador ni en el denominador) las operaciones realizadas por establecimientos permanentes (EPs) situados fuera del TIVA-ES, y ello con

independencia de que los costes relativos a dichas operaciones sean soportados o no (total o parcialmente) por EPs situados en el TIVA-ES.

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

F. Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

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

En particular, se faculta al adjudicatario, empresario o profesional, a realizar la renuncia a la exención correspondiente en nombre del transmitente forzoso que, en muchos casos, estaría desaparecido.

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

2. Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del IVA y otras normas tributarias.

Con fecha 26 de octubre se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del IVA así como otras normas tributarias.

1. Las modificaciones que se introducen en el Reglamento del IVA (RIVA) entraron en vigor el 27 de octubre de 2013 con algunas excepciones que se resaltan. Estas modificaciones responden a distintas razones que podemos clasificar de la siguiente forma:

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

- La supresión de la exigencia legal de solicitud de autorización previa por la Administración Tributaria del requisito para la aplicación de determinadas exenciones.
 - La regulación de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, previstos en las letras e) y f) del artículo 84.Uno.2º de la LIVA, que obliga a desarrollar normas relativas a su aplicación, como la regulación de las comunicaciones entre los empresarios y destinatarios intervinientes en las operaciones afectadas por la inversión del sujeto pasivo.
 - La regulación de la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, dividiendo el periodo normal de declaración en dos periodos según se trate de hechos imponibles anteriores o posteriores al auto de declaración de concurso que se efectúa en el artículo 71 del RIVA, de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 99.Cinco de la LIVA.
- B. Modificaciones para adaptar los artículos relativos a las exenciones ligadas a operaciones aduaneras a los cambios en los procedimientos aplicables a tales operaciones, en especial, al carácter electrónico de las comunicaciones entre administrado y Administración para dar cumplimiento a la normativa aduanera que las regula. A tal efecto:
- En relación con los suministros de bienes o avituallamiento a buques y aviones, la mayoría de tales operaciones son documentadas ante la Aduana por el proveedor y no por el destinatario o titular de la explotación marítima o aérea, por lo que se adaptan los artículos correspondientes a tal circunstancia.
 - Se suprime la obligación de declaración ante la Aduana de las operaciones reguladas en los artículos 11 y 12 del RIVA, estableciendo la responsabilidad de la justificación de la exención en el adquirente de los bienes o receptor de los servicios exentos, si bien, por los mismos motivos, se incluye una referencia a un formulario específico, que en su caso podrá utilizarse, diseñado por la AEAT, disponible en su sede electrónica.
 - Se adapta la acreditación de la exención de los servicios relacionados con las importaciones a la relación privada entre declarante y/o importador y el prestador del servicio exento.
- C. Novedades en el ámbito de la modificación de las bases imponibles.

En este punto se realizan las siguientes modificaciones:

- La modificación de la base imponible quedará condicionada a la expedición y remisión de la factura rectificativa, exigiendo al

sujeto pasivo la acreditación de la remisión de la misma al destinatario, con libertad de medios, para no obstaculizar la facilidad que existe actualmente de utilización de medios electrónicos.

- Se incorpora la obligación de que las facturas rectificativas emitidas al amparo del artículo 80.Tres de la LIVA sean también remitidas a las administraciones concursales, órganos que en definitiva tienen entre sus funciones el reconocimiento de los créditos en el concurso. A estos efectos, una copia de la factura rectificativa deberá ser expedida y remitida también a la administración concursal en los mismos plazos previstos para su remisión al deudor-concurrido.
 - Se elimina de los documentos que deben presentarse en la AEAT acompañando a la comunicación de modificación de base imponible, la copia del auto judicial de declaración de concurso.
 - En los supuestos en que el destinatario-concurrido de las operaciones no tiene derecho a la deducción total del IVA, cuando el proveedor rectifica la factura en base al artículo 80.Tres de la LIVA, el referido destinatario se convierte en deudor del IVA por la parte no deducible, de acuerdo con el artículo 80.Cinco.5ª de la LIVA. Puesto que dicho ajuste no deriva de una rectificación de deducciones, se aclara el periodo de liquidación en que debe realizarse dicho ajuste, que será el correspondiente a la declaración-liquidación relativa a hechos imposables anteriores. En dicha declaración-liquidación deben incluirse también los ajustes derivados de aquellos supuestos en que el periodo de liquidación en que debería efectuarse la rectificación estuviera prescrito.
 - Se establece que la obligación de comunicación de las modificaciones de bases imposables, tanto para el acreedor como para el deudor de los correspondientes créditos o débitos tributarios, deba realizarse por medios electrónicos, en un formulario específico diseñado por la AEAT, disponible en su sede electrónica (esta modificación entrará en vigor el 1-1-2014).
- D. Desarrollo reglamentario del régimen especial del criterio de caja (creado por la Ley 14/2013, artículo 23), que entrará en vigor el 1-1-2014. A tal efecto:
- Se añade un Capítulo VIII al Título VIII del RIVA, que abarca de los artículos 61 septies al 61 undecies.
 - Se regula la opción y la renuncia al régimen, ésta última con efectos para un período mínimo de tres años.

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

E. Modificaciones varias.

Entre ellas se realizan las siguientes:

- Modificación del plazo de presentación de las autoliquidaciones del IVA, eliminando la excepción existente para la liquidación del mes de julio, que se ingresará por los obligados tributarios el día 20 de agosto en lugar del 20 de septiembre.
- Flexibilización del ámbito objetivo de aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a la adquisición de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o con discapacidad en sillas de ruedas, por personas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia.
- Simplificación del procedimiento para el ejercicio de la opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, permitiendo su ejercicio en la última declaración-liquidación del IVA correspondiente a cada año natural, con la excepción de los supuestos de inicio de la actividad o de sector diferenciado, en que la opción para su aplicación se mantiene en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca dicho inicio; el ejercicio de dicha opción vincula al sujeto pasivo durante tres años naturales, considerando como primer año natural el correspondiente al que se refiere la opción ejercitada.

La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial para el ejercicio 2013 se podrá ejercitar mediante la presentación de la declaración censal (modelo 036) durante el mes de diciembre de 2013.

- Adaptación de las referencias del RIVA a las modificaciones habidas en materia de facturación, tras la entrada en vigor, el 1 de enero de 2013, del nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

2. Además, este Real Decreto realiza modificaciones en otras normas tributarias, con cierta correlación con el IVA, las cuales entrarán en vigor el 1-1-2014, entre las que podemos significar las siguientes:

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

- Modificaciones en la obligación de declaración de operaciones con terceras personas:
 - Se incluyen como obligados a presentar la declaración las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal así como determinadas entidades o establecimientos de carácter social, con determinadas excepciones. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del IVA deberán suministrar también información de las operaciones por las que reciban factura y que estén anotadas en el Libro Registro de facturas recibidas.

Asimismo, se introducen una serie de modificaciones como consecuencia de la creación del nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA (respecto a las operaciones a las que resulte de aplicación este régimen, se exige que se declaren los importes efectivamente cobrados o pagados así como los importes que se devenguen a 31 de diciembre, al igual que deberán recogerse también dichas operaciones en la declaración anual correspondiente al momento en que se hubiera devengado el Impuesto conforme a la regla general de devengo establecida en el artículo 75 de la Ley del IVA, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial). Las operaciones acogidas a este régimen especial deberán constar separadamente en la declaración de operaciones con terceras personas.

La información se suministrará exclusivamente atendiendo a su cómputo anual, en los supuestos de la información a presentar por los sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja, por las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal y, en cuanto a las operaciones afectadas por el régimen especial de criterio de caja, por los destinatarios de las mismas.

- En las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de devolución previsto en el artículo 119 de la LIVA, en los casos de ausencia de NIF se deberá consignar, en su caso, el número de identificación fiscal atribuido al empresario o profesional con el que se efectúe la operación por el Estado Miembro de establecimiento.
- Se establece la obligación de identificar separadamente las operaciones en las que se produzca la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el IVA y las que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.
- Modificaciones en la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro: se reduce el ámbito subjetivo de la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro. De forma que, a partir de 1 de enero de 2014, solo se exige dicha obligación respecto de aquellos sujetos pasivos del IVA o del IGIC que estén incluidos en el registro de devolución mensual.

2. Modificaciones en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

- Se incluyen las referencias correspondientes derivadas del nuevo régimen especial del criterio de caja.
- Se exceptiona la no obligación de emitir factura, en los casos de prestaciones de servicios definidas en los artículos 20.uno.16º y 18º de la LIVA, cuando se trate de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla, que estén exentas del IVA, por empresarios distintos de entidades aseguradoras y de crédito, a través de las sedes de sus actividades económicas o establecimientos permanentes situados en el citado territorio.
- Se añade una disposición adicional nueva al citado Reglamento para considerar a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB) como una entidad de crédito a efectos de la no obligación de expedir factura por esas entidades.

3. Reglamento de ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo de 7 de octubre de 2013 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) no 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Con fecha 26 de octubre de 2013 se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento de ejecución nº 1042/2013 que tiene por objeto la modificación del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, por el que se establecen disposiciones de

aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido.

Las modificaciones que se realizan en el citado Reglamento tienen como finalidad aportar definiciones y aclaraciones en relación con determinadas reglas de localización previstas en la Directiva 2006/112/CE para establecer el lugar en donde, a efectos del IVA, deben considerarse realizadas determinadas prestaciones de servicios. Estas modificaciones serán aplicables a partir del 1 de enero de 2015, salvo las relativas a servicios relacionados o vinculados con bienes inmuebles que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2017.

Recogemos a continuación algunos de los aspectos más importantes contenidos en el citado Reglamento:

- a) Servicios de telecomunicación, servicios de radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica.
- Se establece una definición de los servicios de telecomunicación, de los servicios de radiodifusión y televisión y de los servicios electrónicos a la vez que listas no exhaustivas de ejemplos de servicios que encajan dentro de dichas definiciones.
 - Se aclara el tratamiento a dar a los servicios por vía electrónica o a los servicios telefónicos prestados a través de Internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por Internet (VoIP), que se prestan a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o a través de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, que pertenece a un intermediario o a un tercero que interviene en la prestación del servicio.
 - Se precisa que una persona jurídica, que no tiene la condición de empresario o profesional, se entenderá establecida en el lugar en el que se realicen las funciones de su administración central, o el lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.
 - Se establece que cuando el destinatario del servicio no comunica su número de identificación a efectos del IVA al prestador, este último está autorizado a considerar que dicho destinatario no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, salvo que el prestador disponga de información que indique lo contrario.
 - Con la finalidad de evitar conflictos de competencias entre los Estados miembros en los supuestos en los que el destinatario del servicio, no empresario o profesional, está establecido en varios países, o tenga su domicilio en un país y su residencia habitual en

otro, para determinar el lugar de consumo efectivo del servicio, se precisa que se dará prioridad:

- Tratándose de personas jurídicas, al lugar en el que se realicen las funciones de su administración central, salvo que se demuestre que el servicio se utiliza en un establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.
 - Tratándose de personas físicas, a su residencia habitual, salvo que se demuestre que el servicio se utiliza realmente en el domicilio.
- También se establecen presunciones, que podrán ser refutadas, para determinar el lugar en donde deben considerarse realizados los servicios cuando:
 - los mismos se prestan en determinados lugares como, por ejemplo, en cabinas telefónicas, cibercafés o zonas de acceso inalámbrico WIFI, casos en los que es muy difícil determinar cuáles son las características de la persona que utiliza el servicio.
 - se presten a través de:
 - una línea fija terrestre: será el lugar de instalación de la línea fija terrestre.
 - redes móviles: será el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de los servicios.
 - un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, en los que no se utilice una línea fija terrestre: será donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si no se conociera ese lugar, aquél al que se envíe la tarjeta de televisión.
 - Se establece una lista indicativa y no exhaustiva de los elementos que el prestador del servicio puede utilizar como prueba para determinar cuál es el lugar del domicilio de los destinatarios que no sean empresarios o profesionales, para aquellos supuestos en que no se disponga de presunciones específicas o para refutar las presunciones.

- b) Servicios relacionados o vinculados con bienes inmuebles.
- El Reglamento define lo que debe entenderse por “bien inmueble”.
 - Se precisa también cuando debe entenderse que un servicio está relacionado o vinculado con un bien inmueble, y se establecen sendas listas no exhaustivas de servicios que hay que considerar que son, respectivamente, servicios relacionados o vinculados con un bien inmueble, y servicios que hay que considerar que no son servicios relacionados o vinculados con un bien inmueble.
 - Se dispone que los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión y los servicios electrónicos, prestados por hoteles u sectores con función similar (campos de vacaciones o lugares de acampada) a sus clientes, se considerarán prestados en dichas ubicaciones.
- c) Acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares.
- Se precisa que el servicio de acceso a las referidas manifestaciones se entiende realizado donde dichas manifestaciones tengan lugar, incluso cuando las entradas para dichas manifestaciones no sean vendidas directamente por el organizador, sino distribuidas a través de intermediarios.

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, en lo que respecta a una declaración de IVA normalizada.

Con fecha 23 de octubre de 2013, la Comisión Europea hizo pública una propuesta que tiene por objeto la modificación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a una declaración de IVA normalizada [documento COM (2013) 721 final].

Las modificaciones de la citada Directiva que propone la Comisión tienen como finalidad introducir un modelo único de declaración de IVA en la Unión Europea. A tal efecto, la propuesta aborda asuntos relacionados con el contenido, los plazos y modalidades de presentación de dicha declaración.

Recogemos a continuación algunos de los aspectos más importantes contenidos en la Propuesta, si bien debemos señalar que, obviamente, el contenido de la misma puede sufrir modificaciones durante el proceso de tramitación de su aprobación por el Consejo europeo:

a) Contenido de la declaración:

El modelo de declaración que se propone constará de tan solo cinco casillas que los sujetos pasivos deberán rellenar de forma obligatoria. No obstante, los Estados miembros tienen margen para exigir elementos adicionales (se propone una lista normalizada), hasta un máximo de 26 casillas.

b) Plazo de presentación:

Los sujetos pasivos deberán presentar esa declaración estándar cada mes, mientras que las microempresas (volumen de negocios anual inferior o igual a 2.000.000 €) sólo estarán obligadas a hacerlo cada trimestre.

c) Modalidades de presentación:

La presentación se podrá realizar de forma electrónica en toda la Unión Europea.

d) Otras propuestas:

La Comisión también propone suprimir la obligación de presentar una declaración de IVA anual recapitulativa, tal y como ahora exigen algunos Estados miembros, entre ellos España.

Por último, esta Propuesta contempla que la Directiva que se apruebe entre en vigor a los veinte días de su publicación en el DOUE, con obligación para los Estados miembros de transponerla a más tardar el 31 de diciembre de 2016.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de octubre de 2013. Asunto C-622/11 (Pactor Vastgoed BV).

Exenciones – Entrega de un bien inmueble – Derecho de opción por la tributación – Derecho a deducción – Regularización de las deducciones – Recaudación de las cantidades adeudadas a raíz de la regularización de una deducción del IVA – Sujeto pasivo obligado al pago – Sujeto pasivo distinto del que practicó inicialmente la deducción y ajeno a la operación gravada que dio lugar a dicha deducción.

Pactor Vastgoed adquirió a un proveedor un bien inmueble y optó, de común acuerdo con el proveedor, por la tributación de dicha entrega, en virtud de lo dispuesto por la normativa holandesa que establecía tal posibilidad cuando el bien se destinara a actividades que den lugar al derecho a la deducción. Asimismo, en aplicación de la medida de excepción que la Comisión Europea había concedido a los Países Bajos en la que el comprador de un inmueble sería el sujeto pasivo de la operación, Pactor Vastgoed declaró dicha operación ante las autoridades fiscales holandesas mediante el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

Cabe señalar que el citado proveedor había adquirido el bien unos años antes optando asimismo por la tributación de la adquisición y se había deducido el IVA soportado en dicha operación.

No obstante lo anterior, al parecer Pactor Vastgoed destinó finalmente el inmueble para operaciones que no generaban tal derecho a deducir, esto es, a actividades exentas, por lo que las autoridades neerlandesas consideraron que la entrega efectuada por el proveedor a Pactor Vastgoed no cumplía los requisitos legales y, en consecuencia, que dicha entrega debería haber estado exenta del IVA.

De esta manera, y en aplicación de la normativa holandesa que permitía exigir el impuesto al destinatario de la operación y no a quien realizó la entrega, giraron a la entidad Pactor Vastgoed una liquidación complementaria por un importe equivalente a la cantidad adeudada como consecuencia de la regularización de la deducción del IVA practicada por el proveedor con motivo de su adquisición del inmueble (posteriormente entregado a Pactor Vastgoed).

Bajo este contexto, se plantea al Tribunal de Justicia si en un supuesto como el de autos, en que se debe regularizar una deducción del IVA inicialmente practicada, ésta se puede recaudar de un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción en el pasado.

A tal efecto, el Tribunal de Justicia responde que la exactitud de las deducciones y la neutralidad del IVA quedarían comprometidas si, en el caso de sucesivas entregas de un bien inmueble, como las que son objeto del procedimiento, se obligase a un sujeto pasivo, con motivo de la entrega en la que participó, a pagar la deuda tributaria resultante de la

regularización de una deducción del IVA practicada por otro sujeto pasivo, interviniente en otra entrega previa, que no se ajustó a lo establecido por la Sexta Directiva.

Así, y en línea con lo propuesto por el Abogado General, el Tribunal de Justicia falla a favor de Pactor Vastgoed declarando que ésta no ha de asumir el pago de las cantidades adeudadas como consecuencia de la regularización de una deducción del IVA practicada por el proveedor en el marco de una operación a la que dicha entidad era ajena.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 24 de octubre de 2013. Asunto C-431/12 (Refinaria Steaua Romana SA).

Devoluciones – Devolución del saldo a favor del sujeto pasivo mediante compensación – Anulación de los acuerdos de compensación – Obligación de pagar intereses de demora al sujeto pasivo.

En la presente sentencia, la compañía SC Refinaria Steaua Romana SA (en adelante, la compañía) solicitó una devolución de IVA a la Administración tributaria rumana que, habiendo sido aceptada, no le fue efectivamente devuelta dado que paralelamente la Administración tributaria rumana le giró una serie de liquidaciones en concepto de IVA cuyo ingreso se hizo con cargo a la citada devolución.

Sin embargo, en un momento posterior, se anularon tales liquidaciones por lo que se obligó a la Administración a devolver a la compañía el excedente del impuesto. Así, la compañía solicitó a la Administración, además del importe principal de la devolución, los correspondientes intereses de demora por el retraso en el pago del importe correspondiente, lo que fue denegado por la Administración rumana al considerar que la normativa interna donde se preveía el pago de intereses de demora no era aplicable al presente supuesto.

En este sentido, se pregunta al Tribunal de Justicia si es acorde con el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE del IVA el hecho de que un sujeto pasivo solicite a su Administración tributaria unos intereses de demora por el retraso en el pago de la devolución del impuesto por el hecho de que en dicho momento existían unos actos administrativos que posteriormente fueron anulados por una instancia superior.

En virtud del principio de neutralidad del IVA, considera el Tribunal de Justicia que el daño producido a un sujeto pasivo por la indisponibilidad del importe correspondiente al impuesto en el plazo establecido debe ser compensado mediante intereses de demora siendo irrelevante desde el punto de vista del sujeto pasivo el hecho que motivó dicha demora por parte de la Administración.

Es por ello que concluye el Tribunal afirmando que no es contrario al artículo 183 de la citada Directiva el hecho que el sujeto pasivo obtenga por parte de la Administración un importe en concepto de intereses de

demora por el retraso de esta en devolver el impuesto adeudado al sujeto pasivo en las circunstancias previstas en el asunto tratado en la sentencia.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 24 de octubre de 2013. Asunto C-440/12 (Metropol Spielsätten).

Normativa de un Estado miembro que somete la explotación de máquinas tragaperras con premios limitados cumulativamente al IVA y a una tasa especial – Procedencia – Base imponible – Posibilidad que tiene el sujeto pasivo de repercutir el IVA.

La presente sentencia trata de un litigio entre Metropol Spielsätten y la Administración tributaria de Hamburgo, en relación con la sujeción al IVA de los ingresos resultantes de la organización de juegos de azar mediante máquinas tragaperras con premios limitados, cuestionándose si determinados aspectos de la normativa alemana son contrarios al Derecho de la Unión.

En primer lugar, se le pregunta al Tribunal de Justicia si cabe recaudar cumulativamente el IVA y un tributo especial nacional sobre los juegos de azar, a lo que el Tribunal responde que es perfectamente posible siempre que este último tributo no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

Por otra parte, se le pregunta al Tribunal si es posible que la base imponible del IVA en este tipo de actividad no sea proporcional a los importes de las apuestas realizadas por los jugadores, sino que se calcule en función de los denominados ingresos de caja que tienen asimismo en cuenta los premios que por obligación legal debe repartir a los jugadores, a lo que el Tribunal contesta afirmativamente en base a la jurisprudencia establecida en la sentencia de 5-5-1994, asunto C-38/93, Glawe.

Las siguientes cuestiones planteadas al Tribunal se refieren esencialmente a si la Directiva 2006/112/CE del IVA requiere que, en este tipo de actividad, la recaudación del IVA supone que el Impuesto haya de poder ser repercutido al jugador. El Tribunal considera que no deben contestarse tales cuestiones puesto que la exactitud de tal premisa no ha sido probada en el asunto principal.

Finalmente, el Tribunal se pronuncia acerca de si el Derecho comunitario se opone a un sistema nacional que regula un impuesto no armonizado de conformidad con el cual el IVA devengado se imputa exactamente a ese primer impuesto, a lo que el Tribunal contesta negativamente.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de septiembre de 2013. Nº de recurso 4001/2012.

Hecho imponible – Operaciones asimiladas a prestaciones de servicios a título oneroso (autoconsumo de servicios) – Cesión de uso y ocupación de determinados inmuebles realizada por la entidad propietaria de los mismos a favor de uno de los socios fundadores de un club de time-sharing (multipropiedad).

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la existencia o no de un autoconsumo gravable a efectos del IVA como consecuencia de la cesión de uso y ocupación de determinados inmuebles por parte de la entidad propietaria de los mismos en favor de uno de los socios fundadores de un club de time-sharing o multipropiedad.

Los hechos relevantes sobre los que, en concreto, versa la sentencia fueron los siguientes: una sociedad mercantil no residente en España (empresa recurrente) adquirió una serie de apartamentos situados, todos ellos, en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES), si bien el derecho de uso y ocupación de los mismos se cedió –sin contraprestación alguna- a uno de los dos socios fundadores de un club de time-sharing (multipropiedad). Dicho club, que está constituido por dos socios fundadores y por los socios ordinarios –que serán los que vayan adquiriendo sus semanas-, tiene por finalidad asegurar a los socios los derechos exclusivos de ocupación de los apartamentos. Por su parte, las dos sociedades fundadoras del club transfirieron los títulos de uso y ocupación de los apartamentos a un fideicomisario independiente con sede en Reino Unido.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas por la Administración tributaria, se dictó un acuerdo de liquidación por el que se regularizaba el IVA de la empresa recurrente respecto de los años 2002 a 2005.

En síntesis, las conclusiones alcanzadas por la Inspección en dicho acuerdo de liquidación fueron las siguientes:

- a) La empresa recurrente tiene la condición de empresario a efectos del IVA, contando en el TIVA-ES con un establecimiento permanente.
- b) Se considera hecho imponible, sujeto al IVA, la cesión, o más en concreto, el consentimiento de cesión del uso y ocupación de los inmuebles por la empresa recurrente a favor de uno de los dos socios fundadores del club de time-sharing (multipropiedad), al ser calificable dicha cesión como autoconsumo de servicios, de conformidad con lo establecido en el artículo 12.3º de la Ley del IVA.

Contra dicho acuerdo de liquidación, la empresa recurrente interpuso sendos recursos ante el TEAR de Madrid y el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, los cuales fueron desestimados, por lo que la empresa recurrente interpuso recurso de casación para unificación de

doctrina ante el Alto Tribunal por los años 2003, 2004 y 2005, aportando para ello diversas sentencias de contraste dictadas, tanto por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, como por la Audiencia Nacional.

Pues bien, el Tribunal Supremo inadmite el recurso de casación para unificación doctrina al considerar que no existen doctrinas encontradas entre la sentencia recurrida y las sentencias de contraste aportadas, sino que, por el contrario, las diferencias entre éstas se deben a una diferente valoración fáctica de la prueba.

No obstante lo anterior, es interesante resaltar que, en todo caso, el Alto Tribunal avala expresamente la tesis mantenida por la sentencia de instancia sobre la existencia de hecho imponible gravable a efectos del IVA como consecuencia de la cesión o consentimiento de cesión del uso y ocupación de los apartamentos por la empresa recurrente en favor de uno de los dos socios fundadores del club de time-sharing (multipropiedad).

Para ello, afirma, en primer lugar, la condición de empresario o profesional a efectos del IVA de la empresa recurrente (sociedad mercantil), de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno.b) de la Ley del IVA, en su redacción vigente en los años comprobados. En segundo lugar, subraya igualmente su condición de empresario o profesional establecido en el TIVA-ES, al contar en este territorio con un establecimiento permanente (aunque no se cita expresamente en la sentencia, cabría considerar que dicha condición de entidad establecida viene determinada por los distintos bienes inmuebles –apartamentos– situados en el TIVA-ES y explotados en arrendamiento o por cualquier título por la empresa recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.Cinco de la Ley del IVA, también en su redacción vigente en los años comprobados).

Una vez determinada la condición de la empresa recurrente como empresario o profesional establecido a efectos del IVA en el TIVA-ES, el Tribunal Supremo confirma, como ya indicábamos, la existencia de hecho imponible gravable a efectos del IVA como consecuencia de la cesión o consentimiento de cesión del uso y ocupación de los apartamentos por la empresa recurrente en favor de uno de los dos socios fundadores del club de time-sharing (multipropiedad). Y lo hace en los siguientes términos:

“Así, la cesión o consentimiento de cesión del uso u ocupación por parte de (...) [la empresa recurrente] a favor de la entidad (...) [uno de los dos socios fundadores del club de time-sharing], sin contraprestación alguna, de un inmueble situado en el territorio de aplicación del impuesto, determina la existencia de un autoconsumo de servicios, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 11.Dos.3º y 12.3º de la LIVA, siendo la base imponible del mismo, que tampoco ha sido discutida por la recurrente, el coste del servicio prestado de forma gratuita, que se determina, en la amortización de los inmuebles cedidos, de acuerdo con el valor catastral de los mismos, excluyendo la parte correspondiente al suelo, y aplicando el porcentaje del 2% (art. 79.3 de la LIVA)”.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de septiembre de 2013. Nº de recurso 4498/2012.

Deducciones – Deducción del IVA soportado en la adquisición de un inmueble en pro-indiviso por uno de los copropietarios en vez de por la comunidad de bienes – Acuerdo de devolución inmediato del importe correspondiente a la cuota del IVA incorrectamente repercutida.

El supuesto de hecho sobre el que versa la sentencia del Alto Tribunal radica en una sociedad mercantil (sociedad recurrente) que adquirió en pro-indiviso el 43% de un inmueble situado en el TIVA-ES. Con ocasión de dicha compraventa, la parte vendedora efectuó la renuncia a la exención, procediendo la sociedad recurrente a la deducción de la cuota del IVA correspondiente.

La Administración tributaria rechazó, no obstante, dicha deducción al considerar que, al tratarse de un pro-indiviso, el empresario o profesional que podía ejercitar el derecho a la deducción era la comunidad de bienes y no la sociedad recurrente co-propietaria. Decisión que fue respaldada tanto por el TEAC como por la Audiencia Nacional.

A resultas de lo anterior, la empresa recurrente interpuso recurso de casación en unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, siendo el objeto de dicho recurso, no el de determinar quién es el obligado a soportar la repercusión del Impuesto como consecuencia de la adquisición del inmueble (la comunidad de bienes, tal y como sostiene la sentencia de instancia, o el copropietario adquirente, tesis de la sociedad recurrente), sino el de resolver si, aun aceptando que el obligado a soportar la repercusión del IVA es la comunidad de bienes y no el copropietario, es contraria a Derecho un acta como la impugnada por no ir continuada por un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue soportada, hecho este último cuya realidad no se cuestiona.

Pues bien, planteado el debate en estos términos, el Alto Tribunal estima el recurso de casación en unificación de doctrina, apoyándose en gran medida en la sentencia de contraste aportada por la sociedad recurrente dictada el 3 de abril de 2008 por este mismo Tribunal.

El fallo del Tribunal Supremo se sustenta en el siguiente razonamiento que reproducimos a continuación de manera textual:

“En cuanto a la solución de fondo nuestra sentencia de 3 de abril de 2008 sobre un supuesto con efectos análogos al aquí debatido afirma: “Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores.”. Dicha sentencia en

párrafo anterior decía lo siguiente: "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.". En este caso el efecto es negar la deducción practicada por la repercusión indebidamente efectuada, por lo que es clara la similitud entre los supuestos contrastados".

Es de destacar que la decisión adoptada por el Alto Tribunal se alcanza al margen de cualquier consideración efectuada respecto del ejercicio o no del derecho a la deducción del IVA por parte de la comunidad de bienes (es decir, al margen de cualquier valoración sobre si la citada comunidad de bienes había deducido o no las cuotas del IVA o sobre la caducidad del derecho a la deducción regulada en el artículo 100 de la Ley del IVA). Aspectos estos que, sin embargo, sí fueron tenidos en cuenta, de manera tácita, por la sentencia de instancia de la Audiencia Nacional a la hora de desestimar las pretensiones de la sociedad recurrente.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de septiembre de 2013. Nº de recurso 4348/2012.

Deducciones – Compensación y devolución de cuotas soportadas – Una vez caducado el plazo para efectuar en autoliquidaciones posteriores la compensación del saldo a favor del sujeto pasivo resultante de una determinada autoliquidación, sin que tal compensación haya sido efectivamente realizada, comienza a contar un nuevo plazo de cuatro años dentro del cual dicho sujeto pasivo puede solicitar a la Hacienda Pública la devolución del importe que exista a su favor.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo ha reiterado el criterio ya expresado por el mismo en sus sentencias de 4 de julio de 2007 (nº de recurso 96/2002) y de 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010 (nº de recursos 546/2006 y 82/2007, respectivamente), en el sentido de que, una vez caducado el plazo (cuatro años actualmente) de que dispone el sujeto pasivo para efectuar, en autoliquidaciones posteriores, la compensación del saldo a su favor resultante de una determinada autoliquidación, sin que tal compensación haya sido efectivamente realizada, comienza a contar un nuevo plazo de cuatro años dentro del cual dicho sujeto pasivo puede solicitar a la Hacienda Pública la devolución del importe que exista a su favor.

Recordamos a continuación algunos de los argumentos esenciales en los que el Alto Tribunal viene fundamentando su decisión.

"Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución,

precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

(...)

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio <<coste-beneficio>> pro Fisco. Pero aun siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.

(...)

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución."

Como señalábamos anteriormente, en esta sentencia el Tribunal Supremo reitera los argumentos que acabamos de reproducir, y que ya habían sido expuestos en los anteriores pronunciamientos.

No obstante, realiza el Tribunal algunas consideraciones adicionales que exponemos a continuación y que, en nuestra opinión, sí resultan novedosas:

- a) El Alto Tribunal señala que la posición mantenida en las sentencias anteriores se inscriben en la idea de que el plazo establecido en el artículo 100 de la Ley del IVA debe de entenderse como plazo de prescripción (y no de caducidad), ya que la caducidad establecida en dicho precepto es atípica, porque, por una parte, la propia Ley del Impuesto admite su interrupción y, por otra parte, entiende el Tribunal Supremo, " (...) *que no es adecuado técnicamente*

establecer plazos de caducidad para los derechos, sino para el ejercicio de las acciones, lo que explica la tesis defendida por la Sala de considerar que caducaron las acciones para compensar los excesos pero que ello no supone la prescripción del derecho de crédito existente a favor del sujeto pasivo”.

- b) En segundo lugar, y por lo que se refiere al título y procedimiento que puede seguir el contribuyente para obtener la devolución de los excesos de cuota del IVA, reconoce el Alto Tribunal que dicha cuestión no había sido abordada en sus anteriores pronunciamientos. A juicio del Tribunal resulta indudable que no estamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, pues ninguno de los pagos efectuados por el contribuyente fue indebido. De esto deduce el Tribunal Supremo que *a priori*, y conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT, el procedimiento a seguir debiera ser el establecido en la normativa de cada tributo, esto es, por lo que al IVA se refiere, según el procedimiento establecido en los artículos 115 y siguientes de la Ley del IVA. Ahora bien, tal y como reconoce el propio Tribunal, estos preceptos no están previstos para estos casos, sino para situaciones en que la devolución se origina a consecuencia de una autoliquidación del Impuesto. Es por ello que razona el Alto Tribunal que “ (...) *el contribuyente podría dirigirse a la Administración tributaria mediante una solicitud de devolución (...) y dejando que sea la Administración la que califique ese escrito a los efectos correspondientes, pero sin que tal calificación permita desechar la pretensión sin dictar resolución en cuanto al fondo”.*
- c) Por último, el Tribunal aborda un tercer aspecto que no es otro sino el de decidir si el derecho a la recuperación del exceso no compensado al provenir de ejercicios ya prescritos impide a la Administración toda comprobación más allá de su constatación, o si, por el contrario, entran en juego –y en plenitud– las facultades de comprobación que ha previsto el ordenamiento para tributos no prescritos.

Pues bien, respecto de esta última cuestión el Tribunal Supremo concluye lo siguiente: “*En términos de la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 2008, la prescripción de un ejercicio en el que se han acreditado cantidades a compensar o créditos de impuesto para ejercicios futuros, impide a la Administración modificar las cuantías que, procedentes del primero, pueden ser trasladadas a estos otros. Por consiguiente, la Administración debería limitarse en sus actuaciones a solicitar al interesado la justificación documental a que hemos hecho referencia*” [es decir, la justificación documental en la que se constate el exceso de IVA no compensado].

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 24 de septiembre de 2013. Nº de recurso 2472/2011.

Deducciones – Cálculo de la regla de prorrata – Operaciones inmobiliarias que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

El ordinal 4º del artículo 104.Tres de la Ley del IVA establece que para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los dos términos de la fracción de la prorrata el importe correspondiente a las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

Pues bien, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia sobre la aplicación de dicho precepto a un supuesto en el que una sociedad (entidad recurrente) efectuó una operación de permuta en 2006 con un Ayuntamiento, por la que este último entregó a la sociedad dos parcelas y unos derechos de edificabilidad a cambio de un terreno urbanizable. La entrega de los inmuebles por parte del Ayuntamiento tributó por IVA, pero la entrega del terreno urbanizable por parte de la entidad recurrente gozó de exención en el IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA.

A resultas de lo anterior, la Administración tributaria consideró que la sociedad debía haber aplicado la regla de prorrata al entender que la realización de dicha operación inmobiliaria debía considerarse como una operación integrante de la actividad empresarial de la misma. Este criterio fue ratificado por la Sala de instancia (Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria), cuya decisión es objeto de recurso de casación interpuesto por la entidad recurrente.

La cuestión litigiosa se centraba, por tanto, en determinar si la entrega de un terreno urbanizable por parte de la sociedad recurrente, que sirvió de contraprestación en la operación de permuta por las parcelas transmitidas y unos derechos de edificabilidad otorgados por el Ayuntamiento, puede ser considerada como una operación integrante de la actividad empresarial habitual de la misma o si, por el contrario, se trata de una operación aislada, inusual (como sostenía la entidad recurrente), que no debiera ser computable al determinar el porcentaje de deducción de la regla de prorrata.

Tras recordar el Tribunal Supremo que el artículo 104.Tres.4º de la Ley del IVA es la trasposición a derecho interno del artículo 19.2 de la Directiva 77/388/CE, Sexta Directiva en materia del IVA (actualmente, artículo 174.2.b) de la Directiva 2006/112/CE), considera el Alto Tribunal que la “no habitualidad” (o “accesoriedad” en terminología de la Directiva) de la actividad empresarial o profesional constituye un concepto jurídico indeterminado que es necesario valorar caso por caso en función de las circunstancias concurrentes que permitan su

individualización respecto del supuesto enjuiciado, tomando, eso sí, como pauta los principios que inspiran el sistema común del IVA.

Asimismo, entiende el Alto Tribunal que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el precepto no se refiere a una operación singular en sí misma considerada, desconectada de la actividad económica llevada a cabo por la sociedad, sino que la accesoriedad debe proclamarse en función de la actividad desarrollada, de suerte que una operación por muy singular, especial o aislada que sea no será accesoria si constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible de la sociedad.

De acuerdo con lo anterior, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la entidad recurrente, basándose en el razonamiento que exponemos a continuación:

“En el presente caso, puede aceptarse que las operaciones llevadas a cabo revisten cierta especialidad e incluso excepcionalidad, pero lo que ha de ser determinante, como se ha indicado, no es análisis de la operación en sí misma considerada, sino insertada en la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. En este contexto, y teniendo en cuenta que el objeto social de la recurrente comprendía también la tenencia, adquisición, promoción y construcción de toda clase de edificios con destino a uso propio, a cesión en arrendamiento, o su enajenación onerosa por cualquier medio admitido en derecho, así como la compraventa, arrendamiento, alquiler de bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluyendo terrenos rústicos y urbanos y concesiones administrativas, y que la empresa quedaba obligada a la construcción de viviendas de protección oficial en las parcelas que entregaba el Ayuntamiento, que dentro del tráfico normal de entidades de promoción y construcción inmobiliaria está la venta y adquisición de terrenos y los acuerdos urbanísticos con los Ayuntamientos, se insertan con naturalidad en el tráfico habitual de entidades con el objeto social como el de la recurrente, esto es, de convenios urbanísticos entre empresas promotoras y constructoras con la Administración municipal (...). Ha de convenirse que por muy peculiar que resultara la operación, la misma no es que se integre con naturalidad en la actividad propia de la empresa, sino que constituye la actividad misma, y si a ello unimos los indicios cuantitativos, ha de concluirse en la bondad jurídica de la sentencia de instancia cuya confirmación procede”.

No obstante lo anterior, ha de señalarse que uno de los magistrados formuló voto particular (al que se adhirió otro magistrado) para mostrar su discrepancia con la decisión, al entender que debió dictarse sentencia estimatoria. Los motivos alegados se exponen a continuación:

“ (...) aunque se parta de que el objeto social de la recurrente comprendía también la tenencia, adquisición, promoción y construcción de toda clase de edificios con destino a uso propio, a cesión en arrendamiento, o su enajenación onerosa por cualquier medio admitido en derecho, así como la compraventa, arrendamiento, alquiler de bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluyendo terrenos rústicos y

urbanos y concesiones administrativas, y que la empresa quedaba obligada a la construcción de viviendas de protección oficial en las parcelas que entregaba el Ayuntamiento, hay que tener en cuenta que la entrega del terreno controvertido al Ayuntamiento fue obligada ante el convenio urbanístico celebrado entre la sociedad y el Ayuntamiento (...), en fecha 2 de Octubre de 2006, en el que, entre otros acuerdos, la sociedad debía segregarse del terreno de que era titular una superficie de 15.179 m² para su cesión al Ayuntamiento, a cambio de la entrega por éste de dos solares totalmente urbanizados y la obligación de asignar en el PGOU (...), en la parcela que quedaba en poder de la Sociedad, tras la segregación, una clasificación y calificación que permitiese la construcción sobre ella de 7.866,54 m² para viviendas colectivas no sometidas a ningún tipo de protección, todo lo cual determinó el otorgamiento en 16 de Octubre de 2006 de la escritura pública de segregación y permuta de la que deriva la liquidación.

Por otra parte, no existen antecedentes en las actuaciones para deducir que la actividad ordinaria de la entidad fuese la adquisición y venta de terrenos.

Siendo todo ello así, hay que reconocer que la venta del terreno urbanizable no constituía en este caso una forma de operar habitual y, por tanto computable a los efectos de determinar el porcentaje de deducción en el IVA, ni se podía considerar como una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad de la entidad, tratándose más bien de una operación excepcional, que se utilizó en este caso como modo de pago de unos solares y derechos edificables”.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 26 de septiembre de 2013. Nº de recurso 2162/2011.

Concepto de actividad empresarial – Uniones de organizaciones de productores de aceite de oliva – Realización de operaciones impositivas.

El Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar en esta sentencia sobre el tratamiento que, a efectos del IVA, debe tener la actividad realizada por la entidad demandante (unión de organizaciones 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 unión de organizaciones.

En la sentencia, el Alto Tribunal, 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 de instancia (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 Tribunal, al igual que ya hiciera en anteriores pronunciamientos (véase a estos efectos, y entre otras, la sentencia de 16 de julio de 2012, nº de recurso 277/2010) 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 Tribunal Supremo 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"*.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de septiembre de 2013. Nº de recurso 1882/2012.

Deducciones – Cálculo de la regla de prorrata – Cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos a los ayuntamientos para viales.

Mediante la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos (DGT), ese Centro Directivo consideró que las cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos a los ayuntamientos son operaciones no sujetas al Impuesto, cuya realización no debe perjudicar el derecho a la deducción del IVA soportado.

Este criterio interpretativo mantenido por la DGT en esa Resolución sustituía al que había mantenido dicho Centro Directivo anteriormente, y consistente en que dichas cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos a los ayuntamientos tenían la naturaleza de autoconsumos de bienes, en los términos establecidos en el artículo 9.1º. b) de la Ley del IVA, sujetos al Impuesto pero exentos (artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA).

El supuesto de hecho enjuiciado por el Tribunal Supremo en esta sentencia tiene por objeto la cesión obligatoria de unos terrenos efectuada en 1999 por la sociedad recurrente en favor de un ayuntamiento, habiendo sido calificada dicha cesión por parte de la primera como operación exenta del IVA, en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA, por tratarse de suelo público destinado a viales. Conforme a esta calificación, la sociedad recurrente

aplicó la regla de prorrata (porcentaje de deducción del 79%), lo que supuso una reducción en su derecho a la deducción del IVA soportado.

La Inspección extendió, sin embargo, una liquidación provisional al considerar dicha cesión como una operación sujeta y no exenta al IVA por no tratarse de una cesión de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Contra dicha liquidación la sociedad recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que acordó estimarla.

Una vez anulada la liquidación provisional, la sociedad recurrente solicitó la rectificación de la autoliquidación del Impuesto correspondiente al cuarto trimestre de 1999 por indebida aplicación de un porcentaje de prorrata limitado al 79%. Dicha posibilidad de rectificación fue denegada tanto por la Administración tributaria como por el TEAC y la Audiencia Nacional, siendo esta última decisión objeto de recurso de casación por parte de la sociedad recurrente.

La sentencia impugnada desestimó las alegaciones de la sociedad recurrente al entender que tanto ésta como el TEAC declararon en su momento la cesión de obligatoria de terrenos como operación sujeta y exenta del IVA. Es por ello que, a su juicio, “(...) *no puede pretender la parte actora, yendo en contra de sus propios actos y al hilo de la interpretación dada por la Resolución 2/2000, que califica dichas entregas como no sujetas y no como exentas, obtener la rectificación que solicita (...)*”.

El Alto Tribunal, sin embargo, no comparte dicha apreciación y estima el recurso de casación, basándose en lo que aquí interesa, en el siguiente razonamiento.

Admite el Tribunal Supremo que resulta inmutable la calificación de la operación consistente en la cesión obligatoria y gratuita de terrenos al ayuntamiento como operación sujeta y exenta del Impuesto, tal y como inicialmente la había considerado la sociedad recurrente.

Ahora bien, pese a lo anterior, estima el Tribunal que, de acuerdo con la doctrina administrativa mantenida por la DGT, con anterioridad a la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, la inclusión de dicha cesión en el denominador de la fracción de la regla de prorrata debía ser realizada con valor cero, tal y como entendió dicho Centro Directivo en diversas consultas tributarias (en concreto, en las contestaciones a consultas números 1609-98 y 1325-00). Ello era motivado por considerar que dichos terrenos sufren un envilecimiento a efectos del tráfico que determina que su valor, en el momento de la cesión, es inexistente, ya que se trata de bienes cuyo destino ya ha sido previamente establecido como viales y jardines públicos.

De esta forma, concluye el Alto Tribunal que “*es verdad que con esta interpretación la compañía recurrente consigue la íntegra deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas, como hubiera*

sucedido si la (...) [cesión obligatoria y gratuita del terreno al ayuntamiento] pudiera haber sido calificada como no sujeta al impuesto sobre el valor añadido, pero es que no hay razón para justificar que la inatacable calificación de la misma como sujeta y exenta deba comportar la imposibilidad de deducir íntegramente el impuesto sobre el valor añadido soportado, pues la calificación de la operación de una o de otra forma no deja de comportar en último término una cesión de terrenos al ayuntamiento obligatoria y gratuita que no debe perjudicar el derecho a la deducción”.

**10. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos.
Sentencia de 20 de junio de 2013. Nº de recurso 290/2012.**

Deducciones – Documentos justificativos del derecho a deducir – Incumplimiento de requisitos formales - Principio de neutralidad fiscal.

En esta sentencia se plantea la necesidad de presentar facturas emitidas en un proceso de adquisición del condominio de una parcela sobre la que la adquirente era propietaria mediante una sola operación de subasta judicial. La Administración Tributaria denegó la deducción del IVA soportado por la adquisición de la parcela, por cuanto se apreciaba una ausencia de documentación en forma de las operaciones, esto es, la no existencia de la cobertura de las facturas justificantes que debieron expedirse.

La recurrente no dispone de las facturas oportunas expedidas y la propia Administración rechaza las ocho facturas aportadas y expedidas por algunos vendedores por no ajustarse a la base e IVA repercutibles. Sin embargo, entiende el Tribunal que se tiene acreditada la adquisición de una parte del bien inmueble sujeta a IVA por un empresario en el ejercicio de su actividad y, todo ello, incluyendo el pago del IVA correspondiente, si bien *“carece de las facturas completas que le permitan deducir el IVA soportado de acuerdo con las previsiones del artículo 97 de la LIVA”*. En cualquier caso, la recurrente si disponía en el momento de la comprobación, y así se aportó al expediente, el auto de adjudicación que determina la cantidad pagada, así como la consignación en el Juzgado y la sentencia que declara que lo consignado incluye la parte correspondiente al IVA soportado.

El Tribunal entiende que, a pesar de que carece de las facturas completas que le permitan deducir el IVA soportado de acuerdo con la normativa, *“el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales”*.

En conclusión, el Tribunal entiende que si el medio de prueba es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, a pesar de que se haya infringido algún requisito formal. Por ello anula la liquidación recurrida respecto de dicho ejercicio en cuanto traiga causa del reconocimiento del derecho de deducción del importe del IVA soportado en dicha operación.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5348/2010, de 18 de julio de 2013.

Devengo – Base imponible – Derechos de superficie – Consideración como operaciones de tracto sucesivo.

En esta resolución el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) resuelve acerca de tres cuestiones fundamentalmente: (i) devengo del IVA en la compraventa de unas fincas en nombre de una entidad aun no constituida; (ii) conformidad a Derecho del ajuste derivado de la constitución de unos derechos de superficie; y (iii) deducibilidad de determinadas cuotas del IVA soportadas.

I. Devengo de IVA en la compraventa de unas fincas en nombre de una entidad aun no constituida.

El supuesto de hecho sobre el que se pronuncia el Tribunal versa sobre la calificación de una compraventa de unas fincas realizada por una entidad que, en un breve lapso de tiempo, las transmite a otra entidad de nueva creación bien como contrato de mandato, o bien como cesión de contrato, lo que conllevaría la sujeción a IVA de la citada operación.

Entiende la reclamante que al celebrarse el contrato de compraventa adquirió las fincas por cuenta de una tercera sociedad que todavía no se había constituido, en virtud de un contrato de mandato en nombre propio. Posteriormente cuando se constituye, la sociedad adquiere las mencionadas fincas.

Considera la Inspección que al adquirir la sociedad de nueva constitución lo que en contrato privado había adquirido previamente la reclamante, se ha producido una cesión de contrato, lo que constituye una transmisión sujeta a IVA.

El TEAC resuelve que no queda acreditado ni resulta verosímil que la adquisición por la parte reclamante se haya efectuado en virtud de mandato, puesto que la sociedad en virtud de la cual adquiriría dichas fincas no estaba aún constituida.

No obstante, en caso de haber sido cierto lo alegado por la reclamante resuelve el Tribunal que *“las meras remisiones de bienes del comitente al comisionista o viceversa, cuando éste último actúe en nombre propio, tienen la consideración de entregas de bienes”* y por tanto, dicha transmisión también habría quedado sujeta al IVA.

II. Conformidad a Derecho del ajuste derivado de la constitución de los derechos de superficie, en concreto de la contraprestación no dineraria de los citados derechos.

En primer lugar, el TEAC define qué debe entenderse por derecho de superficie entendiéndose que *“El derecho de superficie se puede definir como un derecho real limitado que permite a su titular construir sobre o debajo de suelo ajeno, obteniendo la propiedad temporal de lo edificado, ya que, expirado el plazo por el que se constituyó, lo edificado o plantado debe revertir al propietario del suelo.”*.

El artículo 11 de la Ley del IVA califica como prestaciones de servicios las cesiones de uso y disfrute de bienes.

Se plantea en este punto el TEAC el momento en que se devenga el IVA en las cesiones de uso y disfrute de bienes debiendo entrar a analizar, para ello, si nos encontramos ante una operación de “tracto único” o de “tracto sucesivo”.

- Doctrina mantenida por el TEAC: “a efectos del IVA resulta asimilable el derecho de superficie a una operación de tracto único”.
- DGT y Tribunal Supremo (Sentencia de 13 de abril de 2011): asimilan la constitución de derechos de superficie a las operaciones de arrendamiento y, por tanto, las califican como una operación de tracto sucesivo.

Como consecuencia de lo anterior, el TEAC, asumiendo el criterio del Tribunal Supremo, modifica su criterio calificando las operaciones de constitución de derechos de superficie como de tracto sucesivo.

Una vez determinada la naturaleza de las citadas operaciones el TEAC analiza cuando se produce el devengo de las citadas prestaciones de servicio, entendiéndose que al considerarse la constitución de derechos de superficie como una operación de tracto sucesivo el devengo de la misma deberá producirse “a medida que se hacen exigibles los cánones periódicos que, junto con la reversión de las instalaciones, constituyen la contraprestación de la operación”.

Una vez determinado lo anterior, el Tribunal analiza la determinación de la base imponible, de la mencionada cesión, ya que la reclamante no está conforme con el valor determinado por la Administración.

Entiende el TEAC que a efectos de determinar la base imponible de la prestación de servicios resultaría aplicable la regla especial establecida en el artículo 79.Uno de la Ley del IVA dado que la contraprestación de la cesión del derecho está constituida por:

- el canon periódico (contraprestación dineraria); y,
- la edificación que pasará a ser propiedad del titular del terreno una vez transcurrido el periodo establecido en el contrato (contraprestación en especie).

De acuerdo con lo anterior concluye el TEAC que en la constitución del derecho de superficie es contraprestación el canon establecido en cada caso así como la citada reversión de la edificación, que se imputará proporcionalmente en cada período en que se cobre el canon o a 31 de diciembre de cada ejercicio si el período de cobro es superior al año.

Por tanto, y dado que los pagos anticipados de las operaciones sujetas a IVA suponen el devengo del impuesto en el momento del cobro y por los importes efectivamente percibidos, a medida que se preste el servicio (que implica la constitución del derecho de superficie), deberá considerarse que, asimismo, se devenga el impuesto correspondiente a la reversión de las instalaciones.

III. Deducibilidad de determinadas cuotas del IVA soportadas.

En relación con las cuotas del IVA deducidas por la reclamante, pone de manifiesto el TEAC que la deducción de las mismas constituye un derecho ejercitable por el sujeto pasivo y que por tanto, le es atribuible la carga de la prueba del mismo a quien pretenda hacer valer su derecho.

En este sentido, respecto de la carga de la prueba existen dos tipos de exigencias:

- una de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen; y,
- otra de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la normativa reguladora del Impuesto.

De este modo, si no se acredita la realidad de las operaciones no puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para ello.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional, entre otras, en sus sentencias de 22 de septiembre y 5 de noviembre de 2005:

“No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha

factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas.”.

De acuerdo con lo expuesto, el TEAC concluye que la reclamante ha cumplido únicamente las exigencias de carácter formal no acreditando relación alguna de las cuotas soportadas con la actividad empresarial y por ello procede a desestimar las alegaciones de la reclamante.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5877/2010, de 18 de julio de 2013.

Hecho imponible – Operaciones no sujetas – Transmisión de una rama de actividad – Intención de explotación de la rama de actividad.

La cuestión a resolver en este supuesto se centra en determinar la aplicación o no del supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º.b) de la Ley del IVA, en la transmisión de una rama de actividad.

El artículo 7.1º.b) de la Ley del IVA regula, en su redacción vigente en los años objeto de comprobación, como uno de los supuestos de no sujeción *“la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de actividad empresarial del transmitente [...]”.*

La doctrina de este Tribunal ha venido considerando que la procedencia o no de aplicar el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea a efectos del Impuesto sobre Sociedades, no limita la posibilidad de que las operaciones se encuentren o no sujetas a IVA, ya que *“el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 tiene un ámbito de aplicación propio y una finalidad específica y distinta respecto al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995.”.*

El artículo 7.1º.b) de la Ley del IVA, declara en su redacción vigente en los años comprobados la no sujeción al IVA de la transmisión de la totalidad o de parte del activo empresarial siempre que se cumplan determinadas condiciones.

Expuesto lo anterior, el TEAC trae a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2007 (que ha tenido en cuenta la Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003), la que manifiesta que ante el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.1º.b) de la Ley del IVA *“basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyen (...), es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes (...) lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial”.*

Estima, por tanto, el TEAC que para que sea de aplicación la no sujeción recogida en el artículo 7.1º.b) de la Ley del IVA es condición necesaria:

- que se adquiriera una empresa o parte de ella capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios (aunque sea distinta de la que venía desarrollando el transmitente) y,
- que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de dicha actividad empresarial o profesional.

Es precisamente el cumplimiento o no de este segundo requisito el que analiza la presente Resolución en un supuesto en que, en diciembre del año 2000, se produce la escisión de una sociedad, transmitiéndose a una nueva entidad los activos y pasivos de la entidad escindida afectos al desarrollo de una determinada actividad de producción, si bien, en ese mismo día en que se otorga la correspondiente escritura de escisión, se produce la transmisión a un tercero de la totalidad de las participaciones de la nueva entidad beneficiaria de la escisión parcial de dicha actividad por parte del socio único de ésta.

Dicha transmisión de las participaciones impide, a juicio del TEAC, que pueda entenderse que se produce una continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial. En opinión del Tribunal (con un criterio, en nuestra opinión, ciertamente discutible), este hecho supone que se adolezca de la voluntad de continuar con la actividad económica, sino más bien de liquidar o transmitir inmediatamente dicha actividad económica. Es por ello que el Tribunal concluye a favor de la no aplicación del supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º.b) de la Ley del IVA.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2624-13, de 7 de agosto de 2013.

Rectificación de cuotas repercutidas – Resolución de un contrato – Subrogación de un tercero en derechos y obligaciones del sujeto pasivo.

En la presente consulta, la Dirección General de Tributos (DGT) analiza la forma en la que se debe proceder a rectificar cuotas impositivas repercutidas, en el siguiente supuesto de hecho:

“Una persona soporta la repercusión del Impuesto en concepto de pago anticipado por la entrega de un solar a cambio de una vivienda que va a construirse en el futuro. Con posterioridad a esta repercusión, otra sociedad de carácter financiero se subroga en todos los derechos y obligaciones derivados de este contrato de permuta y vencido el plazo de entrega de la vivienda sin que ésta sea entregada acuerda resolver el contrato de permuta celebrado, devolviendo el importe recibido pero no así el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido por la sociedad promotora.”.

La DGT manifiesta que, si bien es cierto que la Ley del IVA no contempla la posibilidad de que un tercero, distinto del propio sujeto pasivo, proceda a la rectificación del IVA devengado en una operación, cuando quien pretende efectuarla es una entidad que ha sucedido a título universal en los derechos y obligaciones del sujeto pasivo que realizó la operación que originó el devengo del Impuesto o bien, una entidad que se ha subrogado en todos los derechos y obligaciones inherentes a determinados activos directamente vinculados con dicha operación que han sido objeto de adquisición, cabe admitir dicha rectificación como una más de las consecuencias derivadas de la citada sucesión universal o subrogación.

Por lo tanto, la sociedad que se ha subrogado en la posición de la sociedad promotora que expidió la factura por pago anticipado, deberá rectificar esta repercusión al haber acordado resolver el contrato de permuta.

Por otro lado, la DGT determina que la sociedad subrogada en el contrato de permuta, deberá reintegrar al consultante el importe de la cuota repercutida y podrá modificar la base imponible en la cantidad en que haya quedado sin efecto, como consecuencia de la anulación de la operación. Además, la DGT establece que la entidad subrogada podrá anotar con signo negativo los importes del Impuesto efectivamente devueltos, en la declaración periódica que corresponda.

Si la rectificación mencionada en el párrafo anterior no se realizase voluntariamente, la persona que soportó la repercusión de la operación anulada podrá interponer una reclamación económico-administrativa.

La rectificación a realizar se efectuará mediante la emisión de una factura rectificativa, cumpliendo con los requisitos previstos en el artículo 15 del Reglamento de facturación (RD 1619/2012), haciendo constar los datos de identificación de la factura rectificativa.

Sobre la base de todo lo anterior, la DGT manifiesta que, en la medida en que la rectificación de la repercusión del IVA es una obligación que le hubiera correspondido a la entidad promotora, será la sociedad que ha asumido los derechos y obligaciones que correspondían a aquella la que deberá expedir y entregar factura rectificativa con motivo de la resolución del contrato.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2625-13, de 7 de agosto de 2013.

Exenciones – Arrendamiento de vivienda – Subarrendamiento a personas jurídicas – Prestación de servicios complementarios.

En la presente consulta la DGT analiza la posible exención y, en su caso, tipo impositivo aplicable de IVA, al siguiente supuesto de hecho:

“El consultante es arrendatario de su vivienda, y quiere iniciar un negocio consistente en subarrendar habitaciones de la misma. Los subarrendatarios podrían ser a su vez personas físicas o bien entidades que alquilen las habitaciones para ser utilizadas por sus empleados. También se plantea la posibilidad de ofrecer servicios adicionales como limpieza semanal.”

La DGT manifiesta que el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA, que establece la exención del Impuesto en los arrendamientos de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, no es de carácter objetivo, es decir, que no atiende al bien que se arrienda, sino de carácter finalista, al hacerla depender del uso que de la edificación se haga. Por lo tanto, la exención será preceptiva cuando el destino efectivo del objeto de contrato sea el de vivienda, no en otro caso.

Pese a que el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda es un requisito necesario para aplicar el supuesto de exención, la DGT manifiesta que no es un requisito suficiente ya que, de acuerdo con la redacción del precepto, el uso como vivienda se debe entender realizado necesaria y directamente por el arrendatario (consumidor final), y no por terceras personas.

La DGT entiende que, aquellos arrendamientos de edificaciones que son a su vez objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario, en el ejercicio de una actividad empresarial, no estarán exentos del IVA. Por lo tanto, para el caso objeto de consulta, el primer arrendamiento del edificio al arrendatario consultante estaría sujeto y no exento en la medida en que el consultante va a subarrendar las viviendas a terceros, salvo que el consultante sea alguno de los sujetos contemplados en el artículo 20.Uno.23º, letra b), de la Ley del IVA.

Por otro lado, la DGT manifiesta que el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso directo y exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del IVA (siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecidos en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA).

A este respecto, recuerda la DGT que en el caso objeto de consulta, el primer arrendatario, en el ejercicio de su actividad empresarial, va a subarrendar el mismo inmueble a personas físicas o jurídicas. Este hecho provoca directamente que el primero de los arrendamientos, en tanto se va a realizar con un fin empresarial, se encuentre sujeto y no exento del IVA.

Por lo que se refiere al subarrendamiento efectuado a personas físicas, siempre y cuando se destine de forma única y exclusivamente a vivienda, se encontrará sujeto y exento del IVA en virtud del artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA. En caso contrario, al igual que ocurría con el primero de los arrendamientos, estaríamos ante una operación sujeta y no exenta del IVA.

Adicionalmente, y en lo relativo a los servicios complementarios que se ofrecen, la DGT señala que se podrán entender como tales aquellos que constituyan un complemento normal del servicio prestado a los clientes, como podría ser la limpieza del interior del apartamento o el lavado de ropa. Sin embargo, no se considerarán servicios complementarios la limpieza fuera de los periodos de estancia, la limpieza de las zonas comunes o los servicios de asistencia técnica y mantenimiento.

Por último, en lo relativo a los diferentes tipos impositivos aplicables al supuesto de hecho, la DGT señala que siempre y cuando los arrendamientos (o subarrendamientos) se encuentren sujetos y no exentos del IVA, los mismos tributarán al tipo general del 21%. Por otro lado, y en lo que se refiere a los servicios complementarios que se ofrecen, tanto el artículo 91.Uno.2.2º de la Ley del IVA como la Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de noviembre de 1986, señalan que si el arrendador se obliga a prestar al usuario servicios propios de la industria hotelera, aquellos (arrendamientos o subarrendamientos) tributarán al tipo reducido del 10%.

5. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2663-13 y V2665-13, de 6 de septiembre de 2013.

Exenciones – Arrendamiento de vivienda – Utilización parte como vivienda y parte como despacho profesional – Deducción de los gastos de alquiler.

En las presentes contestaciones, la DGT analiza la posible aplicación de la exención del IVA y, en la segunda contestación, además la deducibilidad de las cuotas soportadas por el alquiler, en el siguiente supuesto de hecho:

“El consultante es una persona física que tiene arrendado o pretende arrendar un inmueble que está utilizando o utilizará, parte como vivienda y parte como despacho profesional.”

En base al artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA, que establece la exención del IVA en los arrendamientos de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a vivienda, la DGT manifiesta que la regulación de dicho precepto no es de carácter objetivo, es decir, que no atiende al bien que se arrienda sino de carácter finalista, haciéndola depender del uso que de la edificación se haga. Por lo que, la exención del IVA será preceptiva cuando el destino efectivo del objeto de contrato sea el de vivienda, no en otro caso.

Pese a que el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda es un requisito necesario para aplicar el supuesto de exención, la DGT manifiesta que no es un requisito suficiente ya que, de acuerdo a la redacción del precepto, el uso como vivienda se debe entender realizado necesaria y directamente por el arrendatario (consumidor final), y no por terceras personas.

En conclusión, la DGT manifiesta que el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso directo y exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del IVA (siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecidos en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA).

En caso contrario, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del IVA, como por ejemplo, cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas), cuando se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizados por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales.

Por todo lo anterior, la DGT concluye en este supuesto de hecho que estará sujeto y no exento del IVA el alquiler del inmueble, dado que el arrendatario no lo destinará exclusivamente a vivienda, sino que, en parte, lo utilizará como despacho profesional.

Por último, con respecto al derecho a la deducción de las cuotas de IVA derivadas del arrendamiento de los inmuebles, la DGT en base al artículo 95 de la Ley del IVA concluye indicando que, en la medida en que el arrendatario vaya a utilizar la vivienda arrendada, simultáneamente para su actividad profesional y para sus necesidades privadas, podrá deducir las cuotas soportadas por el arrendamiento en la proporción en la que utilice el inmueble para la actividad profesional. El grado de utilización deberá ser probado por el arrendatario de los inmuebles por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2667-13, de 6 de septiembre de 2013.

Exenciones – Arrendamiento con opción de compra de viviendas – No ejercicio de la opción – Novación en arrendamiento sin opción de compra – Autoconsumo de bienes.

En la presente consulta, la DGT analiza el tratamiento que, a efectos del IVA, tienen las operaciones recogidas en el contrato de arrendamiento suscrito entre la consultante y una entidad religiosa. El supuesto de hecho es el siguiente:

“La entidad consultante suscribió un contrato de arrendamiento de un edificio de viviendas de su propiedad con una entidad religiosa, que tiene reconocida su condición de entidad de carácter social y que presta, entre otros, servicios residenciales a personas de la tercera edad, la cual va a ceder el uso de las mismas de forma gratuita a los destinatarios de ese servicio residencial. El contrato de arrendamiento incluye una opción de compra a ejercer durante los dos primeros años de vigencia del mismo.”.

En primer lugar, la DGT afirma que el arrendamiento con opción de compra de un bien tiene la consideración de prestación de servicios hasta el momento en que el arrendatario se compromete a ejercitar la opción de compra del citado bien, siendo dicha operación y desde ese momento, considerada como una entrega de bienes.

Por otro lado y analizando la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA, destaca que dicha exención no se aplicará a aquellos arrendamientos con opción de compra cuya entrega estuviese sujeta y no exenta. En este sentido, la entidad consultante ha promovido la construcción de un edificio de viviendas y, por tanto, la entrega del edificio (de producirse) estaría sujeta y no exenta del IVA. Por consiguiente, el arrendamiento con opción de compra durante los dos primeros años, que tiene por objeto dicho edificio, estará sujeto y no exento del IVA.

En segundo lugar, la DGT procede a analizar el tratamiento a efectos del IVA, una vez transcurridos los dos primeros años de vigencia del contrato de arrendamiento sin que se ejercite la opción de compra, momento en el que el contrato deviene como un contrato de arrendamiento de un edificio de viviendas.

En relación con el párrafo anterior y haciendo referencia a reiterada doctrina, la DGT entiende que la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA, no es de carácter objetivo, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, entendiéndose que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final.

En este sentido, atendiendo al supuesto objeto de consulta, el arrendatario (la entidad religiosa) no tiene la condición de empresario o profesional pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. Por lo tanto, el arrendamiento de dichas viviendas por la entidad consultante estará sujeto y exento del IVA al considerar que la entidad religiosa actúa como consumidor final.

En tercer lugar, la DGT analiza lo dispuesto en el artículo 9.1º, letras c) y d) de la Ley del IVA, sobre el autoconsumo de bienes.

Teniendo en cuenta que la consultante es la promotora de un edificio que va a destinar al arrendamiento para uso exclusivo de vivienda, si bien, durante los dos primeros años, el contrato es de arrendamiento con opción de compra, la DGT afirma que cuando las obras de construcción finalizan y el promotor ofrece su arrendamiento con opción de compra, no se produce un autoconsumo de bienes a efectos del artículo antes mencionado.

No obstante lo mencionado en el párrafo anterior, transcurridos los dos primeros años, la afectación del edificio a su arrendamiento sin opción de compra supondrá la existencia del supuesto de autoconsumo previsto en la letra d) del mencionado artículo 9.1º de la Ley del IVA, debido a

que tiene lugar el paso de bienes del ciclo de explotación al inmovilizado.

Como consecuencia de la consideración como autoconsumo del cambio de afectación antes mencionado, la entidad consultante deberá consignar en la declaración-liquidación correspondiente el IVA devengado, que en principio no resultará deducible en cuantía alguna ya que, como anteriormente se manifestó, el citado arrendamiento estará exento del IVA.

Finalmente, en base al artículo 102.dos de la Ley del IVA, la DGT aclara que la entidad consultante podrá deducir íntegramente las cuotas soportadas correspondientes a la edificación promovida que vaya a destinarse a la citada operación de autoconsumo no afectando en ninguna medida al Impuesto devengado por la realización del autoconsumo.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2673-13, de 6 de septiembre de 2013.

Modificación de la base imponible por créditos incobrables – Procedimiento de recaudación ejecutiva instado por un Ayuntamiento el deudor a favor del sujeto pasivo.

En la presente consulta la DGT analiza si el procedimiento de recaudación por vía de apremio, instado por un Ayuntamiento en favor de una compañía - agente urbanizador - podría equipararse a la condición señalada en el artículo 80.cuatro. A). 4ª, de la Ley del IVA, para modificar la base imponible, en el siguiente supuesto de hecho:

“La sociedad consultante es una empresa que se dedica a la promoción inmobiliaria de terrenos y tiene la condición de agente urbanizador de varios sectores del plan de ordenación municipal de un Ayuntamiento.

Varias de las facturas expedidas a los propietarios de las parcelas han resultado incobrables. En función de la legislación autonómica, el ayuntamiento puede instar mediante recaudación ejecutiva el pago de las facturas impagadas en beneficio del consultante.”.

La DGT repasa los requisitos recogidos en el artículo 80.cuatro. A) de la Ley del IVA para modificar la base imponible del IVA cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables y, en particular, la condición 4ª de dicho precepto que establece lo siguiente:

“4ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes Públicos”.

Adicionalmente, la DGT recoge lo dispuesto en el artículo 119, apartado 4, letras a) y e) del Decreto Legislativo 1/2010, de 18 de mayo, por el

que se aprueba el texto refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística (DO de Castilla la Mancha), que en su letra e) establece “...*el impago de las cuotas dará lugar a su recaudación mediante apremio sobre la finca correspondiente por la administración actuante y en beneficio del urbanizador.*”.

Por todo lo anterior, la DGT entiende que a los efectos de aplicar la modificación de la base imponible según lo previsto en el artículo 80.cuatro. A) de la Ley del IVA, la condición 4ª prevista en dicho precepto, debe entenderse cumplida por el documento en el que el Ayuntamiento inste, mediante un procedimiento de apremio al deudor del urbanizador y en beneficio de este último, el pago de las cuotas de urbanización impagadas.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2722-13, de 13 de septiembre de 2013.

Sujeto pasivo – Copropietarios de un inmueble arrendado – Comunidad de bienes – Obligaciones formales.

En la presente consulta, la DGT analiza si es correcto que cada uno de los dos copropietarios de un local comercial presente los modelos 303, 390 y 347 por separado, en el siguiente supuesto de hecho:

“Los consultantes son dos copropietarios de un local comercial, al 50% cada uno. Dicho local comercial se destina al arrendamiento.”.

La DGT analiza el apartado tres del artículo 84 de la Ley del IVA. El citado precepto establece que tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

En relación con el párrafo anterior, el artículo 392 del Código Civil señala que “*hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas*”. Por lo tanto, la DGT considera que la adquisición proindiviso del inmueble por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes, siendo irrelevante la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad.

Una vez dicho lo anterior, la DGT procede a analizar si dicha comunidad de bienes es sujeto pasivo del IVA, siendo necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA. Para ello, es necesario que las operaciones, y el riesgo que de ellas se derive, se refieran a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros.

Sobre la base de lo anterior, la DGT determina que la adquisición proindiviso del inmueble determina la constitución de una comunidad de

bienes. Sin embargo, dicha comunidad no tendrá la consideración de sujeto pasivo del IVA si el inmueble adquirido se explota de manera independiente y separada por cada una de dichas personas, sin que exista una asunción conjunta del riesgo y ventura derivados de la citada explotación. Por el contrario, sí tendrá la consideración de sujeto pasivo cuando exista esta asunción conjunta.

La DGT extrae, de la escasa información contenida en el escrito de consulta, que el local comercial se arrienda por los dos copropietarios en virtud de un solo contrato, a un mismo arrendatario y concluye que se realiza una sola actividad económica conjunta por parte de ambos, de tal manera que la comunidad de bienes será sujeto pasivo del IVA.

Por todo lo anterior, será la comunidad de bienes quien deba darse de alta como sujeto pasivo del IVA, debiendo expedir las facturas correspondientes a la actividad, pudiendo deducir las cuotas soportadas y debiendo cumplir con las obligaciones materiales y formales del IVA, incluida la presentación de los modelos 303, 390 y 347.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2742-13, de 17 de septiembre de 2013.

Tipo impositivo – Servicios de teleasistencia – Concurso administrativo y adjudicación administrativa.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si podría aplicarse el tipo impositivo del 4 por ciento a las operaciones realizadas por los socios de una UTE para ésta, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante es una Unión Temporal de Empresas (UTE) que va a prestar a un Ente público servicios de atención domiciliaria derivados de un concurso administrativo. A tal efecto, los socios de la UTE prestarán dichos servicios facturando los mismos a la UTE y, esta a su vez, facturará al ente público”.

La DGT analiza en primer lugar los requisitos que han de cumplir las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial para que les resulte aplicable el tipo impositivo del 4 por ciento. Para ello, estos servicios se deben corresponder, objetivamente considerados, con los definidos en los artículos 22, 23, 24 y 25 de la Ley 39/2006.

Además de lo dispuesto en el párrafo anterior, para la aplicación procedente del tipo impositivo del 4 por ciento debe existir un control administrativo sobre los precios que se cobran por los citados servicios, control que la Ley del Impuesto especifica por medio de la exigencia de que los citados servicios se presten mediante plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras.

A través de esta contestación, la DGT revisa, a tenor del informe de fecha 7 de junio de 2013 de la Abogacía del Estado, de la Secretaría de Estado de Hacienda y del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el criterio que había venido manteniendo en anteriores consultas por el cual consideraba que sólo entendía cumplido este último requisito cuando se prestaran mediante precios derivados de un concurso administrativo, según la dicción literal del artículo 91, apartado dos. 2, número 3º de la Ley del IVA.

En esta contestación, la DGT establece que la aplicación del tipo del 4 por ciento se justifica por el hecho de que los precios de la prestación han sido objeto de un control por parte de la Administración Pública competente, siendo equivalente la expresión “*concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras*” a “*la prestación de los servicios en cuestión en virtud de un contrato administrativo adjudicado por alguno de los procedimientos previstos en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre*”. Por lo tanto, ya no se emplea la fórmula del concurso administrativo sino que la adjudicación de estos contratos debe realizarse mediante alguno de los procedimientos citados en dicho Real Decreto-Legislativo.

Finalmente, la DGT concluye que a los servicios prestados a la UTE por sus socios no les resultará aplicable el tipo impositivo del 4 por ciento, por no concurrir los requisitos citados.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2770-13, de 19 de septiembre de 2013.

Modificación de la base imponible – Acción de reintegración concursal – Créditos contra la masa.

A través de esta contestación, la DGT se ha pronunciado acerca del procedimiento adecuado para modificar la base imponible en el marco de un proceso concursal de los créditos nacidos contra la masa como consecuencia de una acción de reintegración concursal:

“La entidad consultante prestó unos servicios a otra entidad, la cual, entregó a aquélla un terreno en pago del precio y del Impuesto sobre el Valor Añadido que le fue repercutido. Con posterioridad, la destinataria de los servicios fue declarada en concurso. Como consecuencia de una acción de reintegración concursal, debe integrarse en la masa activa el referido terreno reconociéndose a la consultante el correspondiente crédito contra la masa”.

Señala la DGT que el artículo 80.Tres de la Ley del IVA establece que se podrá reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.

Adicionalmente, la DGT toma en consideración el artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el cual establece que:

“1. Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa.

2. Tendrán la consideración de créditos contra la masa los siguientes:

(...)

8.º Los que, en los casos de rescisión concursal de actos realizados por el deudor, correspondan a la devolución de contraprestaciones recibidas por éste, salvo que la sentencia apreciare mala fe en el titular de este crédito”.

Por lo tanto, el crédito que la entidad consultante pasa a tener con la concursada como consecuencia de la acción de reintegración concursal se califica ex lege como crédito contra la masa.

En base a todo lo anterior, la DGT determina que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido podrá reducirse, conforme a lo previsto en el artículo 80, apartado cuatro de la Ley 37/1992, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables siempre que se trate de créditos nacidos con posterioridad al auto de declaración de concurso. A estos efectos, deben equipararse a estos últimos los créditos calificados como créditos contra la masa en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.2.8º de la Ley Concursal.

En consecuencia, el crédito contra la masa del que es acreedor la entidad consultante determina que, cumpliendo los requisitos legales, pueda llevar a cabo la modificación de la base imponible del IVA conforme a lo previsto en el artículo 80 apartado cuatro de la Ley del IVA.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2773-13, de 19 de septiembre de 2013.

Contratos con la Administración Pública – Cambio de tipo impositivo – Operaciones de tracto sucesivo – Rectificación de las cuotas repercutidas.

La empresa consultante es adjudicataria de diversos contratos de servicios que se prestarán a Administraciones Públicas. En particular, se plantean a la DGT las siguientes cuestiones:

- *“Incidencia del cambio de tipo impositivo en los contratos de prestación de servicios cuando las ofertas hubieran sido presentadas con anterioridad al 1 de septiembre de 2012.*

- *Consecuencias de la aplicación de un tipo impositivo incorrecto. Responsabilidad.”*

Señala la DGT en primer lugar que, según el artículo 90 de la LIVA, el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo, siendo éste en el caso de prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante, en las operaciones de tracto sucesivo, el devengo será en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

En relación con los contratos suscritos con la Administración Pública, la DGT hace referencia a su doctrina reiterada al efecto, en particular, a la consulta vinculante V1397-10, del 27 de mayo de 2010, en la que se especificó que, si durante la vigencia de los contratos administrativos efectuados para la Administración pública, se produjera una modificación del tipo impositivo del IVA aplicable a los mismos, el tipo que deberá aplicarse será aquél que esté vigente en el momento del devengo de las operaciones.

Con respecto al primero de los escenarios analizados, la DGT cita su Resolución de 2 de agosto de 2013, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IVA, en su apartado III relativo a la determinación del tipo impositivo vigente en las entregas de bienes y prestaciones de servicios como consecuencia de la variación de los tipos a partir del 1 de septiembre de 2012 se establece:

“De acuerdo con el artículo 90, apartado dos, de la Ley del Impuesto, el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo, que se regula en los artículos 75 a 77 de dicha Ley, en particular, en cuanto a las operaciones interiores, en el citado artículo 75.

En el supuesto de que se hubieran efectuado pagos a cuenta, anteriores al 1 de septiembre de 2012, vinculados a la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios por operaciones interiores a las que afecte la modificación de los tipos impositivos introducida por el reiterado Real Decreto-ley 20/2012, el tipo impositivo aplicable habrá sido el vigente en el momento en que tales pagos se hubiesen realizado efectivamente. El tipo impositivo aplicado en dichos pagos anticipados no será objeto de modificación posterior, si las entregas de bienes o prestaciones de servicios, vinculadas a dichos pagos a cuenta, se produce con posterioridad al 31 de agosto de 2012. (...)

En el caso de la contratación administrativa, cuando se produce una elevación de los tipos impositivos, la Administración está obligada a soportar el tipo que esté vigente en el momento de realizarse las operaciones, con independencia de que el tipo impositivo determinado al formularse la correspondiente oferta fuera inferior (...).”

En consecuencia, en estos casos, la Administración está obligada a soportar el IVA vigente en el momento del devengo.

Por otro lado, en relación con la segunda de las cuestiones planteadas (aplicación de un tipo de IVA incorrecto y rectificación), de acuerdo con lo previsto en los artículos 88, apartado uno, párrafo segundo, y 89, apartado uno, de la Ley del IVA, la DGT establece que debe concluirse que, cuando deban rectificarse las cuotas repercutidas debido a una incorrecta determinación del tipo impositivo aplicado, deberá considerarse que la oferta realizada por el contratista incluía el Impuesto al tipo correcto, por lo cual, para la rectificación de la cuota incorrectamente repercutida, deberá entenderse que la base imponible será el precio de la contrata, es decir, el de adjudicación menos la cuota del Impuesto calculada al tipo aplicable, de manera que el precio global de adjudicación permanecerá inalterado, si bien en la factura de rectificación se hará constar la cuota correspondiente (al tipo del 10 por ciento) y la base imponible de la operación, que será superior a la inicialmente prevista.

No habrá de devolverse, por tanto, cantidad alguna al ente público, el cual satisfará el mismo precio de adjudicación, si bien el contratista verá evidentemente aumentado el precio cierto del contrato.

Por último, en el supuesto de que existieran dudas sobre la correcta aplicación del tipo impositivo y la entidad prestadora del servicio se negase a la rectificación de las cuotas repercutidas, resultará de aplicación lo establecido en el artículo 24 del Reglamento de facturación (RD 1619/2012), el cual dispone que se considerarán de naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa.

12. Dirección General de Tributos. Contestaciones nos V2777-13, V2849-13 y V2850-13, de 19 y 26 (las dos últimas) de septiembre de 2013, respectivamente.

Base imponible – Inclusión o no de indemnizaciones de diversa naturaleza.

En las citadas contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción de determinadas indemnizaciones al IVA:

En primer lugar, los hechos expuestos en la primera consulta son los siguientes:

“La comunidad de regantes consultante ha suscrito un contrato con una sociedad mercantil propietaria de una central hidroeléctrica en virtud del cual esta última permitirá a la primera captar un determinado volumen de agua que actualmente se está utilizando para la producción de energía eléctrica.

Por su parte, la consultante satisfará anualmente a la otra parte una determinada cuantía en concepto de indemnización por la energía eléctrica dejada de producir por esta última. Dicho importe se establecerá teniendo en cuenta las tarifas eléctrica vigentes en cada momento”.

Respecto a la segunda consulta, se plantea la sujeción de una indemnización como consecuencia de la ruptura del compromiso de permanencia asumido por el cliente de una empresa de telecomunicaciones en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una empresa de comunicaciones que ofrece servicios de telefonía, televisión e internet de forma integrada a sus clientes que pueden obtener precios más ventajosos por sus servicios a cambio de un compromiso de permanencia en la relación contractual. En caso de incumplimiento el cliente debe satisfacer una penalización que depende del compromiso adquirido y del tiempo que reste para cumplir el mismo”.

Por último, en la tercera consulta se analiza el tratamiento a efectos de IVA de la penalización impuesta al cliente en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una empresa de comunicaciones que ofrece servicios de telefonía, televisión e internet de forma integrada que en el marco de los contratos suscritos con sus clientes les arrienda determinados equipos necesarios para disfrutar de los servicios que se instalan en sus domicilios.

En el caso de extinción del contrato el cliente se obliga a devolver los mismos a la consultante en un determinado plazo, trascurrido el cual ésta cobra una penalización al cliente, sin perjuicio de la posibilidad de exigir la devolución de los equipos emprendiendo cuantas acciones sean necesarias al efecto”.

En cuanto a la sujeción o no al IVA de las referidas indemnizaciones objeto de las consultas, la DGT hace referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, conocida como “sentencia Mohr”. Según esta jurisprudencia, se debe analizar, de acuerdo con la naturaleza y función de las indemnizaciones objeto de las consultas, si éstas constituyen contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

De esta manera y siguiendo estos criterios, la DGT determina que las cantidades satisfechas anualmente por la comunidad de regantes consultante a la propietaria de la central hidroeléctrica constituyen la contraprestación de una operación sujeta al IVA puesto que dicha propietaria efectúa a favor de la consultante una operación que implica un acto de consumo, como es la cesión a la misma del derecho a usar parte de sus instalaciones con el fin de obtener un determinado volumen de agua, sin perjuicio de que las cantidades abonadas por la consultante se fijen en estimación de una posible pérdida de ingresos por parte de la prestadora del servicio, propietaria de la central.

Por el contrario, en lo que se refiere a los pagos en concepto de indemnización que recibe la segunda compañía consultante, no suponen a juicio de la DGT la realización de operación alguna sujeta al Impuesto, puesto que no corresponden a ningún acto de consumo; no se calculan en función del consumo de los meses en los que se ha estado dado de alta en el servicio, sino del tiempo que resta para cumplir el compromiso de permanencia.

Respecto a la última de las consultas, la DGT entiende que, cuando la consultante percibe de su cliente un determinado importe como consecuencia del deterioro o manipulación del equipo, se produce el hecho imponible entrega de bienes en la medida en que el cliente de la consultante asume parte del precio de los bienes destruidos. La misma conclusión es aplicable a los importes percibidos por la consultante en el supuesto de que el cliente no devuelva los equipos una vez resuelto el contrato. Por lo tanto, a efectos del Impuesto, los importes percibidos por la consultante no tienen la consideración de una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios, si no que deriva de un acto de consumo identificable sujeto al IVA.

13. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2837-13 y V2838-13, de 26 de septiembre de 2013.

Exenciones – Entrega de terrenos rústicos con plantas fotovoltaicas – Calificación como terreno rústico no urbanizable.

A través de estas contestaciones, la DGT da respuesta a la cuestión planteada acerca de la aplicación de la exención recogida en el artículo 20.Uno.2º respecto a las entregas de terrenos rústicos en los cuales se encuentran instaladas determinadas plantas fotovoltaicas, en la medida en que el terreno en el que se hallan se califique como terreno rústico no urbanizable. Los supuestos de hecho podríamos resumirlos de la siguiente manera:

“La consultante, mercantil dedicada a la venta e instalación de plantas fotovoltaicas, va a transmitir a otra mercantil un terreno calificado como suelo rústico no urbanizable pero en el que cumplidos los trámites y autorizaciones pertinentes la consultante ha construido instalaciones fotovoltaicas que han sido transmitidas previamente.

El terreno se encuentra arrendado a los titulares de las instalaciones y el adquirente va a subrogarse en el contrato de arrendamiento”.

En primer lugar, la DGT subrayando que la exención del artículo 20.Uno.2º únicamente se refiere a entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, no extendiéndose la exención a aquellos terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de la urbanización, así como terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto.

Por otro lado, la DGT aplica el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto-Legislativo 1/2004) para la calificación de las plantas fotovoltaicas, según el cual, las mismas se consideran bienes inmuebles de características especiales.

Debe tenerse en cuenta que, en el supuesto considerado, aunque exista una edificación sobre el suelo que va a ser objeto de transmisión, esto es, la propia instalación fotovoltaica que no se transmite, el terreno no tiene la calificación de edificable a efectos de la normativa aplicable al efecto. De esta forma, si la planta fotovoltaica fuera demolida el terreno no podría ser objeto de nueva edificación distinta al carecer de la necesaria urbanización, entendida esta como aquella actuación que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística.

De acuerdo con las disposiciones aplicables de la Ley del Suelo, indica la DGT que los terrenos objeto de consulta no tienen la consideración de edificables y no han perdido su calificación como terreno rústico.

De esta forma, aunque el destino general del suelo rural es su utilización agrícola, ganadera, forestal, cinegética o cualquier otro uso vinculado a la explotación de los recursos naturales, como excepción y de forma especial pueden autorizarse bajo determinadas condiciones, edificaciones industriales y productivas, entre las que se pueden incluir las plantas fotovoltaicas.

En consecuencia, la transmisión del terreno estará exenta del IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA, sin perjuicio de la posible renuncia a la aplicación de la exención por parte de la consultante en los términos señalados en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2848-13, de 26 de septiembre de 2013.

Tipo impositivo – Operaciones complejas – Servicios relacionados con residuos.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable a las siguientes prestaciones de servicios:

“El consultante tiene previsto iniciar una actividad económica consistente en:

a) Servicios de recogida de animales domésticos muertos en clínicas veterinarias para su posterior incineración, tanto colectiva como individual.

b) Servicio de convenio de colaboración con Ayuntamientos para la gestión de un conjunto de servicios diversos: recogida de animales

abandonados, recogida de animales muertos, custodia y cuidado de animales, servicios veterinarios, etc.”.

En relación con el primer servicio al que se refiere la consulta, la DGT pone en relación el artículo 91.Uno.2, número 5º de la Ley del IVA con el artículo 3 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, para concluir que la recogida de animales domésticos muertos en clínicas veterinarias está incluida en el supuesto de hecho del referido apartado del artículo 91 de la Ley del IVA, con lo que el tipo aplicable será el 10%.

Como cuestión previa respecto a la segunda prestación de servicios, la DGT analiza, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si la citada operación se ha de fraccionar en el conjunto de operaciones que abarca para dar a cada una de ellas el tratamiento tributario que corresponda o si, por el contrario, estas operaciones han de tratarse como una operación única. Para ello se han de seguir las siguientes pautas:

- La realidad de las operaciones, entendidas desde la perspectiva del destinatario, es la que debe prevalecer, por lo que resulta impropio realizar un fraccionamiento artificial de las operaciones en aras de su calificación fiscal.
- Cuando una determinada prestación no constituye un fin en sí misma, sino que va dirigida a complementar a otra, cabe considerar aquélla como complementaria de ésta.
- En principio, es irrelevante que se cobre un precio único por las operaciones.

De los hechos planteados, debe concluirse que la prestación de servicios derivada de los convenios de colaboración con Ayuntamientos constituye una prestación compleja, comprensiva de una variada naturaleza de servicios, pero que supone en sí una prestación única y global por todos los servicios que se realizan.

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye que *“tributarán al tipo del 10% los servicios de recogida de animales domésticos muertos en clínicas veterinarias para su posterior incineración, tanto colectiva como individual; mientras que lo hará al 21% ciento la prestación única de servicios derivada de convenios de colaboración con Ayuntamientos a que se refiere el escrito de consulta.”.*

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2872-13, de 27 de septiembre de 2013.

Hecho imponible – Entes públicos – No sujeción.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la cuestión planteada acerca de la sujeción de un canon pagado a un ayuntamiento en el contexto del siguiente supuesto de hecho:

“El Ayuntamiento consultante va a percibir de una entidad mercantil un canon derivado de la aprobación por la autoridad competente de un proyecto de actuación especial promovido por dicha entidad. Dicho canon, en la cuantía legalmente permitida, podrá abonarse en metálico o mediante la cesión de terrenos de valor equivalente con destino al patrimonio municipal del suelo”.

En la presente consulta, la DGT establece en primer lugar que los Entes públicos, cuando efectúen actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, deberán ser considerados como sujetos pasivos siempre y cuando el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

De acuerdo con la legislación aplicable, el establecimiento sobre suelo urbanizable no sectorizado de los usos y actividades a que se refiere la Ley 9/2001, de 17 de junio, del Suelo de la Comunidad de Madrid, exige la obtención de una autorización especial por parte de la administración autonómica competente y determina el abono de un canon cuya fijación, dentro de los límites legales, corresponde al municipio correspondiente, así como su percepción.

Además, la DGT considera que el proyecto de actuación especial determinará la participación de la Administración municipal en las plusvalías generadas, en aplicación del mandato constitucional de que la comunidad participe en las plusvalías que generan las actuaciones urbanísticas (artículo 47 de la Constitución Española), pudiendo instrumentalizándose dicha participación mediante el pago de un canon al municipio correspondiente.

Por todo ello, se concluye que la actuación del Ayuntamiento consultante no se realiza en el desarrollo de ninguna actividad que se pueda calificar como empresarial o profesional a los efectos del IVA, sino que actúa en el desarrollo de sus funciones públicas. Por consiguiente, el pago del canon, ya sea en metálico o en especie, que recibe el Ayuntamiento consultante no constituye la contraprestación de operación alguna sujeta al IVA.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2883-13, de 30 de septiembre de 2013.

Sujeto pasivo – Intervención del establecimiento permanente – Operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento a efectos del IVA del establecimiento permanente de una empresa de un Estado Miembro en función de las actividades que realice a partir del siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una entidad alemana de un grupo multinacional dedicada a la comercialización de productos electrónicos que ha adquirido en virtud de una operación de absorción parcial, los recursos humanos, medios técnicos e instalaciones de una mercantil española (en adelante, la sucursal), del mismo grupo, y se ha subrogado en el contrato de arrendamiento de unas oficinas. La consultante va a comercializar los productos en el mercado español que serán enviados directamente desde Alemania a los almacenes de sus clientes en España. No obstante, la sucursal formalizará y concluirá los contratos de ventas en nombre de la consultante, se hará cargo del servicio de atención al cliente, reclamaciones y servicios post-venta, facturación y gestión de cobros y, ocasionalmente, de la contratación del transporte de los bienes expedidos desde Alemania”.

En primer lugar, para poder calificar la operación consultada, hay que analizar si la empresa alemana dispone en el territorio de aplicación del impuesto de un establecimiento permanente que intervenga en las operaciones. Para que pueda existir un establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia. En este caso, se entiende que la consultante sí que tiene un establecimiento permanente en España.

De acuerdo con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, la DGT establece que el establecimiento permanente intervendrá en la operación cuando el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos del mismo para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado Miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación. En el caso de que los medios del establecimiento se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares (contabilidad, facturación, etc.) no se considerará que dicho establecimiento intervenga en la operación.

Aunque en el supuesto de hecho parece que las operaciones realizadas por el establecimiento permanente se refieren mayoritariamente a servicios que van a realizarse con posterioridad a la entrega de los productos, o se tratan de tareas administrativas que no califican para considerar que el establecimiento permanente ha intervenido en las operaciones, también se establece que la sucursal está facultada para

formalizar y concluir los contratos de ventas en nombre de la consultante.

Teniendo en cuenta esta precisión, la DGT determina que el establecimiento permanente se encuentra facultado para negociar todos los elementos y detalles del contrato, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del mismo. Por todo lo anterior, concluye que el establecimiento efectivamente interviene en las operaciones de referencia, en los términos previamente señalados, con lo que el propio establecimiento permanente realizará una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes.

Además, será este establecimiento quien realice las entregas interiores de los productos, resultando a estos efectos, sujeto pasivo del Impuesto y, por ello, quedando obligado a repercutir e ingresar el IVA correspondiente.

Esperamos que esta información le sea de utilidad y, como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquier cuestión derivada del contenido de esta nota. A tal fin pueden comunicarse con su persona de contacto habitual en Deloitte, o enviar un correo electrónico a la siguiente dirección: deloitteabogados@deloitte.es

Sin otro particular, aprovechamos la ocasión para enviarle un cordial saludo.

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 200.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

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