

The Deloitte logo, consisting of the word "Deloitte" in a bold, blue, sans-serif font, followed by a small green dot.

Septiembre 2015

Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



## Índice de contenido

### I. Normativa

1. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IVA así como otras normas tributarias.
2. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

### II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de julio de 2015. Asunto C-209/14 (NLB Leasing).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de julio de 2015. Asunto C-334/14 (De Fruytier).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de julio de 2015. Asunto C-144/14 (Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de julio de 2015. Asunto C-183/14 (Salomie y Oltean).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de julio de 2015. Asunto C-331/14 (Trgovina Prizma).
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de julio de 2015. Asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14 (Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt).
7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de julio de 2015. Asunto C-584/13 (Mapfre asistencia y Mapfre warranty).
8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 24 de junio de 2015. Nº de recurso 299/2014.
9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 29 de junio de 2015. Nº de recurso 3826/2014.
10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 16 de julio de 2015. Nº de recurso 271/2014.
11. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sala de lo Contencioso, Sección 2ª. Sentencia de 6 de julio de 2015. Recurso Nº 75/2013.

### **III. Doctrina Administrativa**

- 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1753-15, de 3 de junio de 2015.**
- 2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1758-15, de 3 de junio de 2015.**
- 3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1787-15, de 9 de junio de 2015.**
- 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1793-15, de 9 de junio de 2015.**
- 5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1794-15, de 9 de junio de 2015.**
- 6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1797-15, de 9 de junio de 2015.**
- 7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1815-15, de 9 de junio de 2015.**
- 8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1858-15, de 15 de junio de 2015.**
- 9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2015-15, de 26 de junio de 2015.**
- 10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2038-15, de 30 de junio de 2015.**
- 11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2064-15, de 2 de julio de 2015.**
- 12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2068-15, de 2 de julio de 2015.**
- 13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2075-15, de 3 de julio de 2015.**
- 14. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2094-15 y V2095-15, de 8 de julio de 2015.**
- 15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2097-15, de 8 de julio de 2015.**

**16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2100-15, de 8 de julio de 2015.**

**17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2126-15, de 10 de julio de 2015.**

## **IV. Country Summaries**

### **Américas**

#### **México**

There have been modifications to the General Foreign Trade Rules, including notifications of suspension from the Mexican Importers' Registry, guidelines for carrying out direct customs clearance through legal representatives, the publication of the application format for the renewal of VAT Certification, and the obligation to provide documents attached to the Value Declaration.

#### *Trade Preferences*

#### **México-Japan**

On 24 August 2015, Mexico and Japan held a seminar to commemorate the 10<sup>th</sup> anniversary of the signing of the Agreement for the Strengthening of the Economic Partnership, between Mexico and Japan.

### **Asia Pacific**

#### **China**

China resumes the levying of VAT on chemical fertilizers.

#### **India**

There has been a court judgment on whether the implementation of customized software was subject to VAT.

There has been a court judgment on whether service tax applied to a composite indivisible works contract prior to June 2007.

#### **Indonesia**

Measures have been proposed to shorten port dwelling times.

The rules applying to the importation of tires have been amended.

## **Singapore**

There have been changes to the strategic goods control list, brokering order, and transshipment and transit controls.

### *Trade Preferences*

## **ASEAN**

Negotiations on an expanded ASEAN-China FTA are expected to conclude by November 2015.

## **Mexico-Japan**

On 24 August 2015, Mexico and Japan held a seminar to commemorate the 10<sup>th</sup> anniversary of the signing of the Agreement for the Strengthening of the Economic Partnership, between Mexico and Japan.

## **EMEA**

### **European Union**

European Commission presses Member States on VAT revenue collection.

#### **Denmark**

The VAT treatment of tattoo services.

VAT deduction for holding companies.

New binding instruction regarding the VAT registration of bankruptcy estates.

The VAT exemption for cost sharing groups is widened.

#### **Italy**

New VAT rules regarding intra-EU movements of goods subject to processing operations/ usual forms of handling.

New VAT e-invoicing rules.

#### **Lithuania**

CJEU decides that exemption can apply to all transactions in fuel bunkering chain.

#### **Malta**

Various items have been removed from the scope of eco-contribution.

## **Slovenia**

Fiscal verification of invoices to be mandatory from 2 January 2016.

## **Spain**

A new 'supply of information system' would require certain taxpayers to electronically file VAT ledgers from 1 January 2017.

## **Switzerland**

E-filing for VAT returns is now available.

## **United Kingdom**

English carrier bag levy includes VAT and is subject to Corporation Tax.

## I. Normativa

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

Con fecha 30 de julio se ha publicado en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el Reglamento del IVA así como otras normas tributarias.

Las modificaciones que se introducen en el Reglamento del IVA (RIVA) tienen una triple finalidad: (i) establecer un nuevo sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT; (ii) realizar una modificación respecto al régimen de devolución a viajeros, y (iii) actualizar la vigencia del Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo, por el que se precisa el alcance de la sustitución de determinados impuestos por el IVA, en aplicación de convenios con los Estados Unidos de América.

Este Proyecto de Real Decreto realiza además 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 (RGI), para ajustarlo al nuevo sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con la incidencia que tiene esta circunstancia en el contenido de la declaración censal y, además, para eliminar la obligación de presentación de la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) y de la declaración informativa relativa a los libros registro del IVA (modelo 340), para aquellas personas o entidades que utilicen la citada llevanza electrónica de los libros.

También realiza modificaciones en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación modificando el plazo de remisión de las facturas -bien en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación- y, en el supuesto de obligados tributarios que utilicen el citado sistema de llevanza electrónica de los libros registro y, además, hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, se obliga a presentar una declaración censal comunicando dicha opción o renuncia. Del mismo modo, se modifica la disposición adicional tercera del Reglamento de facturas (facturación de determinadas entregas de energía eléctrica) con el fin de aclarar la aplicación de la norma.

Exponemos a continuación los principales cambios normativos propuestos en el Proyecto de Real Decreto en el RIVA, que en su mayoría entrarán en vigor con efectos 1 de enero de 2017, con excepción, en primer lugar, de la modificación del

régimen de viajeros y de la facturación de determinadas entregas de energía eléctrica, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2016, y, en segundo lugar, de la modificación relativa a la actualización del Real Decreto 669/1986 y de determinadas modificaciones en el RGI respecto de las declaraciones censales y dilaciones no imputables a la Administración tributaria, que entrarán en vigor el día siguiente de la publicación del Real Decreto en el BOE.

A. Nuevo sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT. Se realizan las siguientes modificaciones:

- Para los empresarios o profesionales inscritos en el registro de devolución mensual, a que se refiere el artículo 30 del RIVA, se elimina la obligación de presentación de la Declaración informativa (modelo 340) a que se refiere el artículo 36 del 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, ya que pasan a estar obligados a la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.
- Se regula el colectivo de empresarios o profesionales que obligatoriamente deben utilizar el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT –aquéllos cuyo periodo de liquidación coincide con el mes natural según el artº 71.3 del RIVA-. Asimismo, se establece la posibilidad de que los restantes obligados tributarios puedan optar voluntariamente por el citado sistema.
- Se amplía el plazo de presentación de la declaración-liquidación individual y agregada de los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades (REGGE), que pasan a estar obligados a la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, a los primeros treinta días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.
- Se establece la información que deberán contener el Libro registro de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias, diferenciando el contenido específico que deberán suministrar el colectivo de empresarios o profesionales que utilicen el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT. Asimismo, se suprime la posibilidad de utilizar asientos resumen de facturas expedidas y recibidas para dicho colectivo.



- Se establece que los libros registro deberán permitir determinar con precisión en cada período de liquidación el importe total del IVA deducible.
- Se regula la opción por la llevanza electrónica de los libros registro y los medios de identificación y autenticación que se deben utilizar para el envío de los detalles de registro de las facturas. La opción se deberá ejercer durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. Los empresarios o profesionales que hubieran iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural en curso, podrán optar por este sistema de llevanza de los libros registro al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad aplicándose la misma en el año natural en curso.
- Se regulan los plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación en el supuesto de empresarios o profesionales que utilicen el sistema de llevanza electrónica de los libros registro, que serán, con carácter general, cuatro días naturales, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales, desde la expedición de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del IVA correspondiente a la operación que debe registrarse. En el supuesto de facturas recibidas el plazo se contará a partir de la fecha de contabilización de la misma. Por otra parte, se regula la forma de rectificar las anotaciones registrales.
- Se modifica el plazo de presentación de la declaración-liquidación del IVA para los empresarios o profesionales que utilicen el sistema de llevanza electrónica de los libros registro, ampliándolo a los primeros treinta días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.
- Según indica el preámbulo del proyecto de real decreto, los empresarios o profesionales que vayan a aplicar el nuevo sistema de llevanza de los libros registros del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT estarán igualmente exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual del IVA. No obstante, entendemos que dicha exoneración se efectuará mediante la modificación de la Orden Ministerial *EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

B. Régimen de devolución a viajeros. Se realizan las siguientes modificaciones:

- Se articula, junto al sistema vigente de visado de factura por el viajero y remisión posterior al proveedor de los bienes adquiridos, la incorporación de la posibilidad de establecer un sistema electrónico de visado que ofrezca trazabilidad y permita una mejor gestión y simplicidad del mismo.

C. Actualización de la vigencia del Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo.

- Se actualiza su vigencia para adaptarlo a normativas posteriores que han superado la regulación de dicho Real Decreto. En particular, se suprime a la NASA como organismo que pueda actuar por los Estados Unidos de América.

## **2. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016**

Con fecha de 6 de agosto de 2015, el Boletín Oficial de las Cortes Generales ha publicado el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

Las modificaciones que se introducen en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA) son las siguientes:

- a. Exenciones de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes. Se añaden expresamente a los transitarios y consignatarios entre las personas que pueden ser destinatarias de dichos servicios exentos del IVA, siempre que actúen por cuenta de los exportadores, de los destinatarios de los bienes o de sus representantes aduaneros. Esta modificación surte efectos desde el 1 de enero de 2015.
- b. Exenciones en las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero. Dichas exenciones se hacen extensibles también a las mercancías importadas destinadas a las tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos. Esta modificación entra en vigor el 1 de enero de 2016.

Por último, en la disposición transitoria tercera del Proyecto de Ley se establece que las sociedades civiles que durante el año 2015 están acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia del IVA, y que con efectos de 1 de enero de 2016 pasen a tener la condición de contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, cesarán en el citado régimen especial, puedan aplicar lo previsto en el artículo 155 de la Ley del IVA y 60 del Reglamento del IVA, es decir, podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha de cese, IVA y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho Impuesto y recargo que estuviesen vigentes en la misma fecha.

## II. Jurisprudencia

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de julio de 2015. Asunto C-209/14, NLB Leasing d.o.o

*Directiva 2006/112/CE — Entrega de bienes o prestación de servicios — Contrato de arrendamiento financiero — Restitución al arrendador de un bien inmueble objeto de un contrato de arrendamiento financiero — Concepto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” — Derecho del arrendador a la reducción de la base imponible — Doble imposición — Prestaciones distintas — Principio de neutralidad fiscal*

Esta sentencia se produce en el marco de un litigio entre las autoridades eslovenas y la entidad NLB Leasing d.o.o. (NLB), en relación con la celebración de dos conjuntos de contratos de “venta con arrendamiento posterior” entre esta última y la entidad Domino. En dichos contratos se establecía que, antes de su vencimiento, Domino debería elegir entre i) prorrogar la duración de los contratos, ii) devolver los inmuebles en cuestión o iii) ejercer las opciones de compra de que disponía dichos inmuebles.

Al celebrar los contratos de arrendamiento financiero, NLB abonó el IVA sobre el importe facturado a Domino mediante los citados contratos, a saber, la cantidad correspondiente a la totalidad de los plazos mensuales, incluidas las opciones de compra concedidas a ésta.

Al vencimiento de dichos contratos, y dado que Domino no había abonado la totalidad de los plazos que debía a NLB, ésta última recuperó –en virtud de lo dispuesto en tales contratos– la posesión de los inmuebles objeto del arrendamiento financiero, vendiendo posteriormente los mismos a una sociedad tercera.

Ante dichas circunstancias se plantea al Tribunal en primer lugar, si la restitución al arrendador de la posesión de un bien inmueble objeto de arrendamiento financiero, constituye un supuesto de “anulación, rescisión, impago total o parcial” tras la operación en cuyo marco la base imponible se reduce en la cuantía correspondiente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva de IVA.

En relación con anterior, el TJUE concluye señalando que el citado artículo debe interpretarse en el sentido de que no permite a un sujeto pasivo reducir su base imponible cuando éste ha percibido efectivamente la totalidad de los pagos en contrapartida de la prestación que ha efectuado o cuando, sin que se haya resuelto o anulado el contrato, la otra parte en el contrato ya no le debe el precio convenido.

Por otra parte se plantea al Tribunal si los artículos 2, apartado 1, 14 y 24, apartado 1, de la Directiva de IVA deben interpretarse en el sentido de que una prestación de arrendamiento financiero constituye una operación de entrega de bienes o una prestación de servicios en el sentido de dichas disposiciones.

Concluye el TJUE señalando que tales artículos deben interpretarse en el sentido de que, en el supuesto en que un contrato de arrendamiento financiero relativo a un inmueble prevea la transmisión de propiedad al arrendatario al vencimiento de dicho contrato, o la puesta a disposición del arrendatario de los atributos esenciales de la propiedad del citado inmueble, siendo transmitida a tal arrendatario, en particular, la mayoría de las ventajas y de los riesgos inherentes a la propiedad legal del citado inmueble y siendo la cantidad actualizada de los plazos prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación que resulta de dicho contrato debe asimilarse a una operación de adquisición de un bien de inversión.

Por último, se plantea al Tribunal si se opone el principio de neutralidad del IVA a que el arrendador haya abonado dos veces el IVA repercutido, es decir, por la celebración de los contratos de arrendamiento financiero, y como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de pago del arrendatario, con ocasión de la reventa del inmueble a un tercero. Señala el TJUE que dicho principio no se opone a que ambas operaciones sean objeto de una imposición distinta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando no pueda considerarse que dichas operaciones forman una prestación única, extremo que debe apreciar el órgano jurisdiccional remitente.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de julio de 2015. Asunto C-334/14, Nathalie De Fruytier**

*Directiva 2006/112/CE — Artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c) — Hospitalización y asistencia sanitaria — Prestaciones relacionadas directamente — Actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano destinados a su análisis médico o a cuidados médicos o terapéuticos — Actividad independiente — Establecimientos hospitalarios y centros de cuidados médicos y de diagnóstico — Establecimiento de la misma naturaleza*

Esta sentencia se produce en el marco de un litigio entre las autoridades belgas y la Sra. De Fruytier, la cual ejerce, con carácter independiente y bajo la autoridad y responsabilidad de un doctor en medicina, una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano en favor de diferentes hospitales y laboratorios.

La cuestión objeto de controversia radica en determinar si el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) o c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención recogida en dichos preceptos se aplica a una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano destinados a su análisis médico o a cuidados médicos o terapéuticos, ejercida para las clínicas y para los laboratorios, por un tercero independiente.

Argumenta en primer lugar el Tribunal que tanto los conceptos de «asistencia sanitaria» como de «asistencia a personas físicas» recogidos en el citado artículo 13 la Sexta Directiva abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.

En este sentido, señala el Tribunal que la actividad de la que se trata en el asunto principal no es, evidentemente, «asistencia sanitaria» o «asistencia a las personas», a los efectos de la Sexta Directiva, puesto que no está comprendida entre los servicios médicos que tengan directamente como objetivo efectivo diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud o tengan como finalidad efectiva proteger, mantener o restablecer la salud de las personas.

Adicionalmente y respecto de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), señala el Tribunal que dicha exención no puede aplicarse a una actividad como la controvertida en el litigio principal, puesto que el tercero independiente que presta en este caso los servicios de transporte de órganos y muestras biológicas no puede ser calificado de «entidad de Derecho público» ni dársele la calificación de «establecimiento hospitalario», «centro de cuidados médicos», «centro de diagnóstico» o «establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido» que actúe en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público. Establece el TJUE en este sentido que una transportista independiente como la Sra. De Fruytier no es una entidad individualizada que desempeñe el mismo tipo de función particular que los establecimientos hospitalarios o los centros de cuidados médicos y de diagnóstico

De acuerdo con lo anterior, concluye el TJUE señalando que el artículo 13 parte A, apartado 1, letras b) o c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a una actividad como la descrita en el litigio principal.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de julio de 2015. Asunto C-144/14, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei**

*Directiva 2006/112/CE — Artículos 273 y 287 — Obligación de registrar de oficio a un sujeto pasivo a efectos del IVA — Carácter imponible de los servicios de medicina veterinaria — Principio de seguridad jurídica — Principio de protección de la confianza legítima*

El supuesto de hecho del que trae causa esta sentencia es la aplicación de la exención en el IVA a los servicios de medicina veterinaria prestados por un consultorio veterinario rumano durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2010, habida cuenta de que dicha exención no resultaba aplicable en Rumanía con motivo de la modificación del correspondiente Código Fiscal, con efectos 1 de enero de 2007.

En primer lugar, se plantea al TJUE si el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva de IVA obliga a los Estados miembros a registrar de oficio a un sujeto pasivo con vistas a la recaudación del IVA únicamente sobre la base de declaraciones fiscales distintas de las relativas a ese impuesto, cuando éstas hayan permitido constatar que el sujeto pasivo ha sobrepasado el límite máximo exento de dicho impuesto.

La respuesta a tal cuestión por parte del Tribunal resulta negativa. Alcanza el TJUE esta conclusión argumentando que aunque la Directiva de IVA exige a los Estados miembros que adopten todas las medidas necesarias para registrar, en su caso de oficio, a un sujeto pasivo a efectos del IVA, no les obliga a adoptar medidas legislativas y administrativas para garantizar que, al gestionar las declaraciones fiscales distintas de las relativas al IVA, se verifique al mismo tiempo el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo derivadas de este impuesto.

Por otra parte se plantea al Tribunal si los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen a que una autoridad fiscal nacional decida que los servicios de medicina veterinaria están sujetos al IVA en circunstancias como las del litigio principal, donde, pese a que los servicios de medicina veterinaria habían sido suprimidos de la lista de operaciones exentas desde el 1 de enero de 2007, la autoridad fiscal:

- No registró de oficio al sujeto pasivo a efectos del IVA ni le exigió el pago del IVA cuando éste presentó las declaraciones fiscales de las que resulta que había sobrepasado el límite máximo exento, sino sólo posteriormente, una vez que un reglamento local modificó las modalidades de aplicación del Código Fiscal en el sentido de que la exención relativa a los servicios médicos no se aplica a la prestación de servicios veterinarios, tal como se desprende de la sentencia Comisión/Italia C-122/87, tampoco en un periodo anterior a dicha modificación.
- No había adoptado, antes de publicarse el citado Reglamento local, actos administrativos en materia fiscal mediante los que constatará que sujetos pasivos con la condición de consultorios veterinarios no se habían registrado a efectos del IVA tras haber sobrepasado el límite máximo exento del IVA y, en consecuencia, les impusiera obligaciones de pago.

Señala a este respecto el Tribunal que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a que una autoridad fiscal nacional decida, dentro del plazo de prescripción, que los servicios de medicina veterinaria están sujetos al IVA en circunstancias como las del litigio principal, cuando esa decisión se base en normas claras –tal y como la modificación que había tenido lugar en este caso con efectos desde el 1 de enero de 2007– y la práctica de esa autoridad no haya generado en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales servicios.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de julio de 2015. Asunto C-183/14, Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean**

*Artículos 167, 168, 179 y 213 — Recalificación de una operación por la autoridad fiscal nacional como actividad económica sujeta al IVA — Principio de seguridad jurídica — Principio de protección de la confianza legítima — Normativa nacional que supedita el ejercicio del derecho a deducción al registro del operador a efectos de IVA y a la presentación de la declaración de este impuesto*

Esta sentencia se produce en el marco de un litigio entre las autoridades rumanas y los Sres. Salomie y Oltean, los cuales habían constituido una asociación con otras personas físicas para realizar un proyecto de construcción y venta de cuatro inmuebles en dicho país. Al carecer dicha asociación de personalidad jurídica, no se declaró ni registró a efectos del IVA.

Como consecuencia de una posterior inspección, las autoridades fiscales consideraron que pese a que dichos inmuebles estaban afectos al patrimonio personal de uno de los integrantes de la asociación, las operaciones de venta de los mismos durante los ejercicios 2008 y 2009 constituían una actividad económica continua, por lo que deberían haber estado sujetas al IVA, en lugar de al impuesto sobre la transmisión de propiedades inmuebles del patrimonio personal.

En relación con lo anterior, se plantea en primer lugar al TJUE si los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen, en circunstancias como las del litigio principal, a que una autoridad fiscal nacional decida, con motivo de una inspección fiscal, que determinadas operaciones deberían haber estado sujetas al IVA e imponga además el pago de recargos.

En este sentido, el Tribunal concluye señalando que:

- Respecto del principio de seguridad jurídica, éste no se opone a una decisión como la controvertida en este caso, siempre que ésta última se base en normas claras y precisas, como resultaban ser, a juicio del TJUE, las normas rumanas al efecto.

- Tampoco se opone a aquella decisión el principio de confianza legítima, pese a que hasta el año 2010 las autoridades fiscales nacionales no hubieran sometido de manera sistemática al IVA operaciones inmobiliarias como las controvertidas en el litigio principal, ya que esta circunstancia no puede bastar a priori, salvo en circunstancias muy particulares, para generar en un operador económico normalmente prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales operaciones, teniendo en cuenta no sólo la claridad y la previsibilidad del Derecho nacional aplicable, sino también que en el presente asunto se trata de profesionales del sector inmobiliario.
- Los recargos aplicados en tales circunstancias deben respetar asimismo el principio de proporcionalidad, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente.

Por otra parte también se plantea al Tribunal si la Directiva de IVA opone a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado.

Concluye el TJUE a este respecto afirmando que, efectivamente, la Directiva de IVA se opone a una normativa como la controvertida, dado que el hecho de sancionar la inobservancia por el sujeto pasivo, en este caso de obligaciones de registro a efectos de IVA, con la denegación del derecho a deducir el IVA soportado, va manifiestamente más allá de lo necesario para (i) lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones y (ii) garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude en el sentido del artículo 273 de la Directiva 2006/112.

Dicha conclusión se basa para el TJUE en el hecho de que la identificación a efectos del IVA, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos y que en el presente caso claramente se cumplían.



**5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de julio de 2015. Asunto C-331/14, Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma**

*Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1 — Sujeción — Transacciones inmobiliarias — Venta de terrenos adscritos al patrimonio privado de una persona física que ejerce la profesión de empresario autónomo — Sujeto pasivo que actúe como tal*

Se pronuncia el TJUE en esta sentencia sobre la condición de sujeto pasivo de una persona, Sr. Kezić, que adquiere unos terrenos en calidad de persona física, sin soportar IVA alguno a este respecto, posteriormente construye sobre dichos terrenos, como empresario autónomo, un centro comercial y contabiliza en el inmovilizado de su empresa, con arreglo a las normas nacionales de contabilidad, sólo una parte de los terrenos sobre los que construye el centro comercial, para después vender dicho centro junto con todos los terrenos a quien encargó la obra construida.

En concreto, se plantea al Tribunal si ha de considerarse que dicha persona, por no contabilizar los terrenos en el inmovilizado de su empresa, y no incluirlos en el sistema del IVA, no es un sujeto pasivo obligado a repercutir IVA y a ingresar después el IVA repercutido con ocasión de la venta de tales terrenos.

Establece el Tribunal que, en virtud de reiterada jurisprudencia sobre la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA y la utilización de bienes de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, no cabe deducir que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no esté sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado. Así, el TJUE considera que, dado que las operaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA siempre y cuando el sujeto pasivo actúe como tal, es preciso que, además de la afección al patrimonio privado, el sujeto pasivo en cuestión no realice tal venta en el ámbito del ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado.

En virtud de lo anterior, termina concluyendo el Tribunal que, dadas las circunstancias y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, el Sr. Kezić actuó como sujeto pasivo del IVA al proceder a la venta de los terrenos efectos a su patrimonio privado, de manera que dicha operación debería haberse sometido a ese impuesto.

**6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de julio de 2015. Asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG y Marenave Schiffahrts AG**

*Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 17 — Derecho a deducción — Deducción parcial — IVA abonado por sociedades de cartera para la adquisición de capitales invertidos en sus filiales — Prestaciones de servicios a las filiales — Filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas — Artículo 4 — Constitución de un grupo de personas que pueden considerarse como un único sujeto pasivo — Requisitos — Necesidad de una relación de subordinación — Efecto directo*

Se pronuncia en primer lugar el TJUE en esta sentencia sobre la deducción del IVA soportado por una sociedad de cartera, para la adquisición de capitales destinados a adquirir participaciones en filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas y a las que posteriormente proporcionaron servicios sujetos al IVA.

A este respecto, concluye el TJUE que:

- Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas y que, como tal, ejerce una actividad económica, forman parte de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente.
- Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de éstas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte sólo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos sólo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

De otra parte, se plantea también al Tribunal si el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el Derecho de un Estado miembro reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas con el órgano principal de dicho grupo mediante una relación de subordinación.

Señala a este respecto y en primer lugar el TJUE que el citado precepto, que se refiere a las «personas», no excluye por sí mismo, de su ámbito de aplicación a las entidades que, como las sociedades en comandita de que se trata en el litigio principal, no gozan de personalidad jurídica.

Añade en este sentido el Tribunal que, para la aplicación del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 —cuyo tenor reproduce el del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva—, los Estados miembros, en el marco de su margen de apreciación, podían supeditar la aplicación del régimen del grupo a efectos del IVA a determinadas restricciones siempre que sirvan a los objetivos de dicha Directiva dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales.

Asimismo, señala el TJUE que el carácter únicamente estrecho de las relaciones que unen a las personas que puedan formar un grupo de IVA no puede, a falta de otra exigencia, llevar a considerar que el legislador de la Unión haya querido reservar el régimen de grupo a efectos del IVA únicamente a las entidades que se hallan en una relación de subordinación con el órgano central de la agrupación de empresas de que se trata.

De acuerdo con lo anterior, concluye el TJUE estableciendo que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Con respecto a la segunda cuestión prejudicial, el Tribunal concluye señalando que efectivamente las disposiciones anteriores merecen tal interpretación salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Por último, se plantea al Tribunal si puede considerarse que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva tiene un efecto directo permitiendo a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de éste no sea compatible con dicha disposición y no pueda interpretarse de manera conforme con ésta.

Responde de forma negativa el TJUE, señalando que dicho artículo presenta un carácter condicional al implicar la intervención de disposiciones nacionales que determinen el alcance concreto los vínculos en los órdenes financiero económico o de organización entre las personas de que se trata. Así, a juicio del Tribunal el mencionado artículo no reúne los requisitos necesarios para producir efecto directo que permita a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro.

**7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de julio de 2015. Asunto C-584/13, Mapfre Asistencia Compañía Internacional de Seguros y Reaseguros, S.A y Mapfre Warranty SpA**

*Ámbito de aplicación — Exención — Concepto de “operaciones de seguro” — Concepto de “prestaciones de servicios” — Cantidad a tanto alzado destinada a cubrir las averías de un vehículo de ocasión*

Se pronuncia en esta sentencia el TJUE sobre la consideración como una operación de seguros, exenta del IVA, la prestación de servicios consistente en que un operador económico independiente del revendedor de un vehículo de ocasión cubra, a cambio del pago de una cantidad a tanto alzado, las averías mecánicas que puedan afectar a determinadas piezas de un vehículo de ocasión.

Señala en primer lugar el Tribunal respecto del concepto de «operaciones de seguro», que figura en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva, y que no se define en modo alguno en dicha Directiva, que una operación de seguro se caracteriza, de forma generalmente admitida, por el hecho de que el asegurador se obliga, previo pago de una prima, a proporcionar al asegurado, en caso de que se produzca el riesgo cubierto, la prestación convenida al celebrar el contrato.

Asimismo, señala el TJUE que las operaciones de seguro implican, por naturaleza, la existencia de una relación contractual entre el prestador del servicio de seguro y la persona cuyos riesgos cubre el seguro, es decir, el asegurado, si bien, el referido concepto de «operaciones de seguro» es, en principio, lo suficientemente amplio como para incluir la concesión de una cobertura de seguro por un sujeto pasivo que no sea, él mismo, asegurador, pero que, en el marco de un seguro colectivo, procura a sus clientes dicha cobertura utilizando las prestaciones de un asegurador que asume el riesgo asegurado.

De acuerdo con lo anterior, concluye el Tribunal que, a falta de datos fácticos relativos a la naturaleza de la prestación de servicios controvertida en los litigios principales –habiéndose éstos de examinarse por el órgano jurisdiccional remitente–, los elementos característicos de la operación de seguro señalados anteriormente, están presentes en el litigio principal, con independencia de las circunstancias concretas en que se hayan celebrado los contratos relativos a dicha operación por cada una de las partes intervinientes.

Así y a juicio del TJUE, la presencia de estos elementos permite concluir, sin perjuicio de las comprobaciones que deba efectuar el órgano jurisdiccional remitente, que entre el asegurador y el asegurado existe la relación jurídica exigida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para que una prestación sea considerada «operación de seguro» en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva.

Por último y ante la posibilidad planteada de que las operaciones de seguro, de calificarse de esta forma, fueran consideradas como accesorias de las prestaciones relativas al bien que aseguran, concluye el Tribunal señalando que en principio, ambas operaciones han de considerarse prestaciones distintas e independientes, que deben tomarse en consideración separadamente desde el punto de vista del IVA. En este sentido, establece el TJUE que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, habida cuenta de las circunstancias particulares de los litigios principales, la venta de un vehículo de ocasión y la garantía conferida por un operador económico independiente del revendedor de dicho vehículo, que cubre las averías mecánicas que puedan afectar a determinadas piezas de éste, están vinculadas hasta tal punto que debe considerarse que constituyen una operación única o si, por el contrario, son operaciones independientes.

#### **8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 24 de junio de 2015. Nº recurso 299/2014**

*Regularización completa Administración – Reclasificación operaciones - Adquisiciones intracomunitarias de bienes – Entregas intracomunitarias de bienes – Incumplimiento*

En la presente sentencia el Tribunal Supremo analiza diversas cuestiones con trascendencia tributaria que se derivan de la utilización por parte de la entidad recurrente de diversas sociedades interpuestas para simular la realización de adquisiciones locales y entregas intracomunitarias de bienes con la intención de evitar ingresar el IVA en el Tesoro Público, deduciendo, al mismo tiempo, el IVA repercutido por dichos proveedores.

En este sentido es relevante señalar que, de acuerdo con lo puesto de manifiesto en instancias anteriores, las compras declaradas por la entidad recurrente como adquisiciones locales de bienes así como las ventas declaradas como entregas intracomunitarias encubrían respectivamente adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas domésticas.

Así pues, la entidad recurrente habría solicitado la devolución de las cuotas de IVA supuestamente repercutidas por sus proveedores así como no habría ingresado las cuotas de IVA correspondientes a las ventas locales al calificar tales operaciones como entregas intracomunitarias de bienes.

Teniendo en cuenta lo anterior, de los diez motivos de casación argumentados por la entidad recurrente, creemos conveniente recuperar los tres que tienen como telón de fondo el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el primero de los motivos que resumimos (que se corresponden con el sexto y séptimo del recurso de casación), la entidad recurrente argumenta que pese a no haber podido demostrar la salida efectiva de los bienes del territorio de aplicación del IVA, la entrega intracomunitarias de bienes con destino a uno de sus clientes establecidos en Portugal se habría realizado y por lo tanto la calificación como tal era correcta.

En este punto, el Tribunal Supremo vuelve a incidir en el hecho de que la exención prevista en el artículo 25 de la Ley del IVA relativa a las entregas intracomunitarias de bienes, exige, entre otros requisitos, demostrar el transporte efectivo de los bienes desde el territorio español de aplicación del impuesto al de otro Estado miembro, con independencia de quien se encargue del mismo, transmitente o adquirente; llegando a la conclusión evidente de que no existe entrega intracomunitaria de bienes si no se acredita el desplazamiento físico de los bienes entre Estados miembros.

De acuerdo con lo anterior, entiende el Tribunal Supremo que, existiendo constancia de que las mercancías no salieron de territorio español de aplicación del IVA y no habiendo acreditado la recurrente como le era exigible en Derecho el transporte efectivo de las mercancías a Portugal, se debe proceder a la confirmación de la recalificación de las operaciones llevada a cabo por la Inspección. Es decir, que estas entregas de bienes que inicialmente fueron declaradas por la entidad recurrente como intracomunitarias y de acuerdo con la exención contenida en el artículo 25 de la Ley del IVA consideradas exentas del IVA, deben calificarse como entregas interiores sujetas y no exentas del IVA debiendo haber repercutido la entidad recurrente el IVA correspondiente.

En segundo lugar, en el octavo motivo de casación la entidad recurrente solicita que, tras la reclasificación como adquisiciones intracomunitarias de bienes de las compras que inicialmente declaró como adquisiciones locales, se le permita la deducción del IVA soportado originado como consecuencia del mecanismo de la auto-repercusión generado en dicha adquisición intracomunitaria, dado que en instancias previas se había procedido al ajuste únicamente de las cuotas de IVA no repercutidas.

Señala el Tribunal Supremo que, una vez recalificadas como adquisiciones intracomunitarias las transacciones inicialmente declaradas como adquisiciones interiores, negarle a la entidad recurrente el derecho a la deducción de ese IVA auto-repercutido supondría desconocer el principio de íntegra regularización de la situación tributaria así como el principio de neutralidad del IVA.

En sentido, y de acuerdo tanto con su jurisprudencia (sentencia de 18 de octubre de 2012, recurso número 2441/2009) como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, (sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13), entiende el Tribunal Supremo que la Inspección debió regularizar íntegramente la situación tributaria del recurrente, esto es, incrementar las cuotas de IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes hechas a través de las entidades pantallas así como incrementar las cuotas de IVA soportado por la auto-repercutidas, sin tener en cuenta que, evidentemente, no se habían cumplido los requisitos formales exigidos para deducir esas cuotas de IVA debido a la equivocación en la calificación inicial de la operación.

En conclusión, en relación con este segundo punto, concluye el Tribunal Supremo que la negación a la entidad recurrente del derecho a deducir el IVA autorepercutido por las compras de mercancías que realizó y fueron regularizadas como adquisiciones intracomunitarias de bienes no se puede justificar por el incumplimiento de los requisitos formales exigibles, a la vista de las particulares circunstancias del caso, como hizo la Inspección, vulnerando el principio de neutralidad que preside este impuesto.

Por lo tanto, el Tribunal Supremo acuerda que se debe proceder con la regularización completa entendiendo que la falta de dichos elementos formales nunca puede ser óbice para denegar la deducibilidad del Impuesto.

#### **9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 29 de junio de 2015. Nº recurso 3826/2014**

*Consideración de ciertos importes abonados como subvenciones de capital, no constituyendo contraprestación alguna de servicios prestados. Dichos importes deben considerarse como no sujetos al IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.Tres.4º de la Ley del IVA*

La presente sentencia tiene como origen la consideración por parte de la Administración Tributaria del TEAC y de la Audiencia Nacional como subvenciones de capital destinadas a mantener el equilibrio económico de determinadas cuantías satisfechas en el marco de un contrato de concesión de obra pública y posterior explotación de un puerto pesquero.

En este sentido, entiende el Tribunal Supremo que es necesario determinar si dichos importes deben considerarse como una subvención de capital la cual no estaría sujeta al IVA de acuerdo con lo dispuesto en el actualizado artículo 78.Tres.4º de la Ley del IVA o bien si los mismos deberían considerarse como una contraprestación de la obra realizada por lo que dicho importe estaría sujeto y no exenta del Impuesto.

A este respecto, el Tribunal Supremo, entiende que de acuerdo con lo dispuesto en la cláusula 3.bis del contrato, una parte (concretamente el 20,52%) del importe a pagar tiene como objetivo “obtener el equilibrio económico-financiero de la concesión”, encajando dicho concepto en el de subvención dispuesto en el artículo 2.1 de la Ley 38/2003, sin que las demás previsiones contractuales, el estudio de viabilidad de la construcción del puerto pesquero o los otros documentos aportados con la demanda desvirtúen lo expuesto.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, y apoyándose en las conclusiones obtenidas en instancias anteriores, asume el carácter mixto del contrato firmado entre las partes, considerando que dicha parte de la aportación a pagar no debe ser entendida como la retribución por la entrega de las obras del puerto, sino como una subvención de capital no vinculada al precio.

Así pues, concluye el Tribunal Supremo que, un 79,58%, de la aportación corresponde a la cofinanciación de un contrato de concesión de obra pública el cual debe entenderse sujeta y no exento del IVA, mientras que el resto (20,52%) debe integrarse como una subvención de capital no vinculada al precio, no estando la misma sujeta al IVA tal y como queda establecido por el artículo 78.Tres.4º de la Ley del IVA recientemente introducida por la Ley 28/2014.

#### **10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 16 de julio de 2015. N° recurso 271/2014**

*Aplicación del régimen de IVA correcto en función del epígrafe del módulo de IRPF aplicable – Momento en que el régimen aplicable del IVA debe variar si el módulo de IRPF varía – Exclusión del régimen simplificado a efectos del IVA*

En la presente sentencia el Tribunal Supremo resuelve sobre el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la persona recurrente en relación con la sentencia emitida por parte del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con número de recurso 550/11.

En este sentido la cuestión debatida se centra en la determinación de si el régimen de IVA aplicable como consecuencia de una variación, a mitad de ejercicio, en el módulo y epígrafe de aplicable a un determinado empresario (debido a la superación del umbral de facturación), se debe ver modificado también a mitad del ejercicio; o bien si la variación en el régimen de IVA aplicable se debe producir a finales del ejercicio en que se produzca la modificación del módulo y epígrafe a efectos del IRPF..



En el supuesto de hecho analizado, el empresario recurrente venía aplicando, de acuerdo con el módulo de IRPF correspondiente, el régimen simplificado a efectos del IVA. Durante el ejercicio 2006 al superar el umbral de facturación dispuesto, ve variado el epígrafe del módulo aplicable a efectos de IRPF el cual conllevaría la aplicación del régimen general del IVA.

A este respecto, tanto las sentencias traídas a colación por parte de la persona recurrente como la argumentación dispuesta por parte del Tribunal Supremo, recuerda que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 36 del Reglamento del IVA, la exclusión del régimen simplificado del impuesto (en el que se encontraba la recurrente antes de variar su epígrafe del IRPF) se producirá en el año inmediato posterior en que se varíe el epígrafe del IRPF salvo que se trate de un supuesto de inicio de actividad.

Concluye por lo tanto el Tribunal Supremo que, de la lectura conjunta del artículo 10.1 del Real Decreto 243/1995 por el que se dictan normas para la gestión del IAE, así como de los artículos 36 del Reglamento del IVA y 32.2 del Reglamento del IRPF, se debe concluir que, a los efectos del IAE, superar en el ejercicio 2006 los límites de la «nota» al epígrafe 501.3 no impedía seguir considerando al sujeto pasivo matriculado en ese epígrafe durante todo el ejercicio, por lo que cabe perfectamente sostener que los efectos de la superación de los precitados límites se deban posponer al ejercicio siguiente los efectos en el IRPF y en el IVA.

De acuerdo con lo anterior, y, en el caso que nos ocupa, dado que el empresario recurrente había iniciado su actividad profesional en el año 2004 y la modificación del epígrafe del IRPF se produce en 2006, entiende el Tribunal Supremo que el régimen de IVA aplicable durante dicho ejercicio 2006 deberá ser el mismo que venía aplicando es decir, el régimen simplificado del IVA, debiendo variar a la aplicación del régimen general para el siguiente ejercicio.

## **11. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sala de lo Contencioso, Sección 2ª. Sentencia de 6 de julio de 2015. Recurso Nº 75/2013**

*Infracciones y sanciones tributarias. Requisitos. Intencionalidad. Supuestos de no apreciación. - Clases de infracciones. - Actuaciones sancionables. Falta de ingreso de la deuda tributaria dentro de plazo*

El presente caso se refiere a la interposición de un recurso contencioso administrativo por parte de una sociedad mercantil contra la Administración del Estado frente a las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia.

En el presente caso, la inspección no admite la deducción de las cuotas soportadas en el IVA (ni de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades) en base a las facturas emitidas por otra empresa mercantil (en adelante, “A, S.L.”), por entender que la

interesada no ha acreditado suficientemente la realidad de las operaciones facturadas, ni la condición de empresario de esta última empresa, ya que carece de los requisitos mínimos indispensables que acrediten que explote una actividad económica. En este sentido destacar que la Inspección sospecha que A, S.L. podía haber cometido un delito de falsedad documental.

A pesar de haber aportado la demandante la siguiente documentación a la inspección, entre otros, libro de facturas, facturas con los requisitos formales exigidos, contrato entre la recurrente y A, S.L. que expresa el objeto de la obra y la causa de la prestación de los servicios, fotocopia de los pagarés que sirvieron para el pago de las facturas, certificación de Caja Murcia acreditativa de que dichos pagarés fueron cargados en la cuenta corriente de la recurrente, licencia de obra mayor para ejecutar la obra, certificación final de la obra emitida por el arquitecto y por el aparejador, licencia de primera ocupación, certificación de la Agencia Tributaria acreditativa de que la recurrente había solicitado antes de contratar a la empresa A, S.L. información sobre su situación tributaria diciéndose en la misma que no tenía deudas tributarias en el período impositivo de que se trata; el TEAR consideró que si la reclamante no acreditaba la realidad de las operaciones, no podía considerarse nacido el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas, aunque se dieran los requisitos formales exigidos con la emisión de la correspondiente factura.

El fallo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia concluye en sentido contrario en base al siguiente razonamiento:

*“Si la obra está terminada, y así lo certifica el arquitecto técnico y el arquitecto superior, no puede dudarse de la "efectividad de la prestación". Tampoco puede exigirse una documentación, que no viene legalmente prevista, en ninguna normativa o disposición legal.*

(...)

*Cuando la actuación inspectora se inicia en abril de 2009, a los casi 3 años, exigir una documentación, que hubiera sido más propia de haber tenido sospechas en el año 2006, supone una especie de prueba diabólica, (...), cuando se exige a una parte, una prueba o documentación que es imposible que la pueda obtener.*

*Se puede comprender, que la Agencia Tributaria, tenga dudas respecto de A, S.L., incluso que tenga el convencimiento que es una empresa, que junto a una actividad normal y lícita, realice otras. Pero eso no puede perjudicar a los que han contratado con A, S.L., confiando en la apariencia y en la normalidad del tráfico jurídico.*

(...)

*El hecho de que la contratista no estuviera al día en los pagos a la Seguridad Social en relación con sus trabajadores, o el hecho de el apoderado cobrara los pagarés en efectivo por ventanilla, no afecta a la recurrente, ni acredita que la misma haya colaborado en la trama de emisión de facturas falsas a la que se refiere la Administración.”*

A la luz de lo anterior, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia estima el recurso anulando las resoluciones recurridas y condenando en costas a la Administración.

### **III. Doctrina Administrativa**

#### **1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1753-15, de 3 de junio de 2015**

*Tipo impositivo del IVA aplicable*

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

*La entidad consultante se dedica a la actividad de importación y comercialización de marcapasos y otros productos sanitarios. Entre estos productos se encuentra los siguientes:*

*Marcapasos*

*Desfibriladores*

*Stents*

*Electrodos*

*Balones*

*Guía*

*Introduectores*

En la presente consulta la DGT expone el artículo 91, apartados uno.1.5º y 6º y dos.1.3º de la Ley del IVA, así como el apartado octavo del Anexo de la Ley del IVA, según la redacción nueva que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2015 y se remite a la consulta emitida el 20 de enero de 2015 con número V0185-15 en la que este Órgano concluía que se incluía dentro de la relación del apartado octavo del Anexo de la Ley todos los productos considerados como prótesis, órtesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, estén o no incluidos en el Real Decreto 1030/2006, siempre que, por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la finalidad concreta que pueda

darse a los mismos, como por ejemplo, las prótesis, órtesis e implantes que se utilizan en el campo dental, las lentes intraoculares tóricas y multifocales o las prótesis mamarias.

Además, la aplicación del tipo impositivo reducido del 10% se extiende a los componentes y accesorios de las prótesis, órtesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos ya se entreguen de forma conjunta o separada.

En este sentido, será componentes, las piezas de una prótesis en general, diseñadas y fabricadas como parte integral de la misma y que sean necesarias para su funcionamiento. Del mismo modo, cabe considerar accesorio de una prótesis el artículo que es destinado específicamente a ser utilizado de forma conjunta con la misma, para que ésta pueda utilizarse de conformidad con su finalidad. A modo de ejemplo cabe citar que existen productos de un solo uso, que son accesorios necesarios del implante.

Este Órgano considera que, teniendo en cuenta la multitud de accesorios o componentes que puede haber, habrá que estar a cada supuesto en particular. En consecuencia con lo anterior tributarán por el IVA al tipo reducido del 10% las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes productos objeto de consulta: marcapasos y stents.

Por otro lado tributarán al tipo general del 21% los siguientes productos objeto de consulta por no reunir los requisitos exigidos en la normativa: Desfibriladores, Electrodo, Balones, Guías, Introdutores y Catéteres.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1758-15, de 3 de junio de 2015**

### *Tipo impositivo del IVA aplicable*

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

*La entidad consultante es una sociedad que explota un área de autocaravanas en un recinto vallado en el que se cobra un precio por estacionamiento de autocaravanas que además les permite el uso de electricidad, vaciado y llenado de depósitos, uso de baños y de fregaderos. Adicionalmente, se permite que los clientes, previo pago de otro precio, el uso de la conexión a internet así como el uso de lavadoras y duchas de agua caliente.*

La DGT analiza los artículos 90 y 91 de la Ley del IVA que regulan los tipos impositivos del IVA a aplicar en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, así como la resolución de 2 de agosto de 2012 de este Órgano sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicio.

En dicha resolución, este centro concluyó que tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento los servicios complementarios que un establecimiento hotelero preste a sus clientes como el servicio de lavandería, caja fuerte, teléfono e internet.

Lo anterior debe entenderse así, con independencia de que se cobre un precio suplementario por estos servicios, ya que esto no es un factor decisivo que determine la independencia y virtualidad propia de los servicios al margen del propio servicio de estacionamiento de las autocaravanas y pernoctación de sus ocupantes.

En conclusión, considera la DGT que el tipo impositivo aplicable a los servicios de lavandería, acceso a internet y duchas calientes debe ser igualmente el del 10 por ciento.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1787-15, de 9 de junio de 2015**

*Exenciones. Operaciones financieras*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención del IVA en operaciones financieras en el siguiente supuesto de hecho:

*La entidad consultante está interesada en adquirir un crédito a una sociedad tercera así como a garantizar el pago de una posible deuda de dicha sociedad.*

*En la presente contestación, la DGT comienza analizando la posibilidad de aplicar a la operación objeto de consulta, la exención regulada en el artículo 20. Uno. 18 de la Ley del IVA.*

En este sentido, se deberá tener en cuenta además lo establecido en el artículo 78.dos.1º de la citada Ley, en relación con los conceptos que deberán tenerse en cuenta para determinar la base imponible del impuesto. En particular, el citado artículo establece que se incluirán en la base imponible los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio. Sin embargo, no deberán incluirse a tales efectos los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios, considerando interés la retribución de las operaciones financieras de aplazamientos o demora en el pago del precio.

Para aplicar estos preceptos de forma correcta se deberá tener en cuenta si el crédito o préstamo que se cede tiene su origen en una operación financiera, o si por el contrario, tiene su origen en una operación comercial.

En el supuesto objeto de consulta, al no haberse consignado por separado los intereses por aplazamiento, deberán formar parte de la base imponible, aunque por otro lado, al estar realizada la citada operación por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, ha de considerarse en todo como una operación sujeta y exenta a efectos del Impuesto.

Por otro lado se cuestiona acerca del derecho de deducción de la entidad consultante. La DDGT plantea la opción de aplicar la prorrata especial, y en este sentido, establece que si optara por la aplicación de esta regla, podría deducir la totalidad de las cuotas impositivas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, mientras que no podrá deducir ninguna de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducción, mencionando de forma específica, los servicios financieros exentos objeto de consulta.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1793-15, de 9 de junio de 2015**

*Tipo impositivo - Ejecuciones de obra - Obras de reparación de filtraciones y humedades en la fachada de un edificio*

La DGT analiza el tipo impositivo aplicable a determinadas ejecuciones de obra, consistentes en trabajos de reparación de edificios de viviendas:

*“La entidad consultante es una comunidad de propietarios de un edificio de viviendas donde se van a realizar obras de reparación de filtraciones y humedades en la fachada del edificio, siendo el importe de los materiales, según manifiestan, inferior al 40% del importe total de las obras. La obra la promueve la comunidad de propietarios, entre los que se encuentran también algunas personas jurídicas propietarias de varias viviendas y un local comercial”*

En primer lugar, reitera este Centro Directivo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 91.Uno.3.1º y en el artículo 20. Uno. 22º. B de la Ley de IVA, las ejecuciones de obra correspondientes a obras de reparación de filtraciones y humedades en la fachada de un edificio de viviendas, si bien podrían tributar al tipo reducido si se realizan dentro del marco global de unas obras de rehabilitación. No obstante, el supuesto analizado no se encuentra en este supuesto.

Siendo así, conforme al apartado 2, 10º del mismo precepto, se valora la posible aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, que exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a. Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. Se entenderá cumplido este requisito cuando el destinatario sea una comunidad de propietarios.
- b. Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.
- c. Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

A estos efectos, analiza la DGT qué deben considerarse “materiales aportados” a efectos de lo establecido en el artículo 91.Uno.2, 10º, letra c), concluyendo que serán todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales que sean necesarios para llevar a cabo las correspondientes actuaciones de renovación o reforma.

El límite cuantitativo del coste de los materiales sobre la base imponible de la operación trae causa en la categoría 10 bis del Anexo II de la Sexta Directiva, que dispone la aplicación por parte de los Estados miembros de tipos reducidos a la *“renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del servicio suministrado”*.

La DGT entiende que se deben considerar a estos efectos como “materiales” todos los necesarios para llevar a cabo las obras, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros. Quedarían excluidos los medios de producción empleados por el empresario que lleve a cabo las operaciones y que no se incorporen materialmente al edificio (maquinaria, etc.).

Del mismo modo, precisa la DGT que el coste de dichos materiales será su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no fuesen objeto de comercialización y sean obtenidos por la propia entidad como resultado de parte de su proceso productivo, lo será su coste de producción.

Conforme a todo lo expuesto, la DGT concluye que las operaciones objeto de consulta tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento. Si, por el contrario, la aportación de materiales por el empresario o profesional que ejecuta las obras superase el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable sería el general del 21 por ciento.

Por último, por lo que respecta a los locales comerciales incluidos en los edificios de viviendas, recuerda la DGT que se consideran incluidas dentro del concepto de renovación y reparación a que se refiere el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley de IVA,

las ejecuciones de obra realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, incluyendo aquellas de reparación y renovación del propio edificio en su conjunto, y de sus zonas e instalaciones comunes, aunque éstas también lo sean de los locales situados en el edificio y de los garajes situados en el mismo. Por el contrario, el tipo reducido no será de aplicación a las ejecuciones de obra realizadas específicamente para la renovación o reparación de los propios locales comerciales.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1794-15, de 9 de junio de 2015**

*Transmisión de un inmueble – Empresa inmobiliaria – Exención – Venta posterior – Renuncia a la exención – Prorrata especial*

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

*“La entidad consultante va a adquirir un edificio a una empresa inmobiliaria promotora del mismo compuesto por oficinas, viviendas y plazas de garaje que han estado arrendadas desde que finalizó su construcción en el año 2006.*

*La consultante desea adquirir el edificio con el propósito de vender posteriormente los distintos inmuebles si bien, en tanto no se vendan, las oficinas, viviendas y plazas de garaje seguirán alquiladas. La consultante se acogerá a la prorrata especial.”*

Concretamente, se analiza la aplicación de las exenciones inmobiliarias previstas en el Art. 20. Uno. 22º LIVA a la transmisión del edificio, así como el criterio para determinar cuál será su destino previsible y, por tanto, si existe o la posibilidad de renunciar a la aplicación de dichas exenciones.

Para ello, el Centro Directivo detalla los requisitos para calificar la transmisión como primera o segunda entrega y, por tanto, que resulte o no aplicable la exención. Como edificio adquirido por la consultante había sido promovido por la entidad transmitente, respecto de las partes del mismo que habían sido arrendadas a terceros en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra durante más de dos años, entiende la DGT que la entrega posterior de los mismos estaría sujeta y exenta del IVA, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención que posteriormente se analizará y de la tributación que, en su caso, corresponda en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, respecto de las viviendas y plazas de garaje que estaban arrendadas en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra, la DGT diferencia entre:



- i. Aquellas que continúan alquiladas a la fecha de la transmisión en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra. En este caso, la posterior entrega por su promotor constituiría una primera entrega, operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- ii. Aquellas que, pese a haber sido alquiladas inicialmente en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, se hubiese renunciado a dicha opción y hubiesen sido objeto de un nuevo contrato de arrendamiento sin opción de compra. En relación con este supuesto, la DGT diferencia a su vez:
  - a. Que los inmuebles hubieran sido utilizados ininterrumpidamente durante más de dos años en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra. En este caso, la posterior entrega de los inmuebles por parte del adquirente tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega, y estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - b. Que los inmuebles hubieran sido utilizados ininterrumpidamente durante menos de dos años en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra. En este caso, la posterior entrega de los inmuebles tendrá la consideración de primera entrega, sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Añade la DGT que, en los supuestos anteriormente comentados, en los que la operación resulte exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, podría resultar de aplicación lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la LIVA en cuanto a la renuncia a la exención. A estos efectos, la consultante va a optar por la prorrata especial, debiendo atender al destino previsible de los inmuebles adquiridos para determinar si su adquisición genera o no el derecho a la deducción total de las cuotas soportadas por la misma.

En este sentido, la DGT trae a colación la consulta vinculante V0964-09 y entiende como un criterio razonable, el atender a la naturaleza del bien sobre el que recae la exención cuya aplicación pretende renunciar, pues en función de dicha naturaleza es posible prever si en la posterior entrega cabrá, a su vez, la renuncia a la exención o no. En todo caso, el destino previsible del inmueble deberá estar debidamente justificado por elementos objetivos.

Considerando que el consultante va a destinar todos los inmuebles ubicados en el edificio a su posterior venta, la DGT entiende que:

- a. el destino previsible de las viviendas y plazas de garaje que se transmiten conjuntamente es realizar una ulterior entrega de inmuebles destinados a vivienda, sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, entiende que no es posible renunciar a la exención del Impuesto en su adquisición al no ser las cuotas de IVA soportado fiscalmente deducibles.

- b. en cuanto al resto de inmuebles objeto de adquisición (oficinas y plazas de garaje), la DGT considera razonable suponer la renuncia a la exención en una entrega posterior, por lo que las cuotas soportadas en su adquisición por la consultante serían deducibles cumpliéndose, en principio, las condiciones para poder renunciar a la exención.

A este respecto, recuerda la DGT que la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido por cumplirse los requisitos señalados en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, una vez ejercida, es irrevocable. No obstante, de haberse renunciado a la exención sin cumplir las condiciones legales para ello, dicha situación determinaría la necesidad de rectificar las cuotas que fueron indebidamente repercutidas y deducidas, sin perjuicio de la tributación que proceda por la compraventa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por último, con respecto a la determinación del sujeto pasivo en las operaciones descritas, si finalmente la entrega de los bienes está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido pero se renuncia a la exención, en virtud de lo dispuesto en el artículo 84 de la LIVA, el sujeto pasivo de la operación será la entidad adquirente de dichos inmuebles.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1797-15, de 9 de junio de 2015**

### *Consideración de una tasa como suplido a efectos del IVA*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de considerar a una tasa como un suplido a efectos del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

*La entidad consultante es una sociedad profesional dedicada a la asesoría jurídica que subcontrata con una sociedad agente, sociedad profesional integrada en el mismo grupo, el registro de sus clientes ante diversas oficinas de registro de Patentes y Marcas por medios telemáticos.*

El objeto de esta consulta es en primer lugar determinar si las tasas deben ser incluidas en la base imponible de los servicios prestados por la entidad agente a los clientes. Por ello la DGT comienza su análisis centrándose en el concepto de “suplido” a efectos de la Ley del IVA, que establece que se consideraran como tal las cantidades pagas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo.

Aludiendo a diversas resoluciones vinculantes de la DGT, este Centro Directivo realiza un análisis de las características determinantes de los suplidos, haciendo referencia en primer lugar a que debe tratarse de cantidades pagas en nombre y por cuenta del cliente.

En este sentido, reitera que cuando se trate de cantidades pagadas en nombre propio, no procede la calificación de las mismas como suplido, y deberán por tanto, formar parte de la base imponible.

Por otro lado, establece la DGT que para que tengan esa consideración se debe cumplir además, que (i) dichas cantidades se hagan en virtud de un mandato expreso del propio cliente por cuya cuenta de actúe, (ii) que la justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realice por medios de prueba admitidos en derecho y (iii) que el sujeto pasivo no se deduzca el impuesto que hubiera gravado aquellos gastos pagados en nombre y por cuenta del cliente.

En virtud de lo anterior, confirma como ya hizo en ocasiones anteriores, que en principio, el importe de las tasas satisfechas por un empresario o profesional, cuyo importe se encuentra documentado en facturas expedidas a su nombre, formará parte de la base imponible de los servicios prestados por estos a sus clientes.

No obstante, la DGT hace referencia a una contestación vinculante de este mismo Centro Directivo donde se analizó un supuesto similar al objeto de consulta, en el cual las tasas efectuadas tenía la consideración de un suplido al realizarse en nombre y por cuenta del sujeto pasivo cuando el “agente” actuaba como representante de su cliente. De igual forma, se aplicará la misma conclusión cuando la tasa es satisfecha por el “agente” en calidad de mandatario de su cliente que es quien figura como solicitante de la inscripción.

Es necesario por tanto, que para que las cantidades pagadas tengan la consideración de suplido, exista una relación contractual de la que se derive una prestación de servicios sujeta al impuesto, en cuya base imponible no se incluyan estas cantidades pagadas en nombre y por cuenta del cliente.

En conclusión, y en el caso que aquí nos ocupa, al ser el destinatario de los servicios del Agente un tercero distinto del propio solicitante de la tasa (i.e. la consultante), no procede la calificación de la misma como suplido en la medida en que no son cantidades satisfechas en nombre y por cuenta del cliente, que formarán parte de la contraprestación de los servicios que el Agente preste a la entidad consultante.

Por otro lado se cuestiona la posibilidad de integrar en una sola factura los servicios recibidos de la entidad agente, incluidos los suplidos a favor de los clientes. En este sentido, la DGT confirma que en la medida en que los servicios prestados por la entidad agente a la consultante son independientes de los que esta presta a sus clientes, la entidad agente estará obligada a expedir la factura a favor de la entidad consultante en los términos establecidos en la Ley del Impuesto y el reglamento de Facturación.

## 7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1815-15, de 9 de junio de 2015

### *Sujeción al IVA – Condición empresario o profesional*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la sujeción de la actividad empresarial realizada por la consultante descrita en el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante (X) pretende iniciar una nueva actividad consistente en lograr que un anuncio publicitario tenga muchas visualizaciones por parte de consumidores finales, obteniendo la entidad sus ingresos de la empresa que se publicita, en función del número de visualizaciones que consigue la consultante.*

*X tendrá un contrato con cada consumidor final, que le permitirá enviar anuncios a su teléfono y les pagará un importe por cada anuncio que estos reciban y visualicen.”*

La DGT señala que las operaciones efectuadas por la consultante con los consumidores finales estarán sujetas al IVA si dichos consumidores finales adquiriesen la condición de empresarios o profesionales y cuando las cantidades percibidas constituyan la contraprestación de eventuales prestaciones de servicios que estos realizasen a favor de la consultante.

En este sentido, de acuerdo con la jurisprudencia emanada por el TJUE, para que una operación tenga la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios y quede sujeta al IVA, entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida debe existir una relación directa, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. También es necesario que la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Sobre la base de los hechos planteados por la consultante, la DGT entiende que no es posible determinar un vínculo directo en los términos señalados por el Tribunal, que determine para la consultante la realización de un acto de consumo, esto es, prestaciones de servicios autónomas e individualizables en el marco de una relación jurídica con los consumidores finales, cuya contraprestación sería la retribución de los servicios prestados por estos últimos. Consecuentemente, dichas operaciones no se encontrarían sujetas al IVA.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1858-15, de 15 de junio de 2015**

*Exención servicios de educación – Guardia y custodia de los niños – Servicios de comedor escolar*

A partir del siguiente supuesto de hecho, la DGT ha analizado la posibilidad de extender la exención contenida en el artículo 20.9º de la Ley del IVA a los servicios de comedor prestados por entidades que, a su vez, prestan servicios de guardia y custodia de los niños en tiempo interlectivo:

*“Asociación empresarial de hostelería que representa a miembros que, no teniendo la condición de centro docente, prestan servicio de comedor escolar que incluye la guarda y custodia de los niños en tiempo interlectivo.”*

En primer lugar, la DGT constata que tras la modificación de la Ley del IVA efectuada en 2014, los servicios que pueden beneficiarse de la exención contenida en el artículo 20.9º de la misma son los consistentes en la atención, apoyo, y vigilancia a los niños, en los centros escolares, durante el servicio de comedor escolar, y recreo anterior y posterior a la comida, así como en horario extraescolar anterior al comienzo de las clases y una vez finalizadas las mismas.

Asimismo, una vez analizada la jurisprudencia emanada por el TJUE, ese Centro Directivo entiende que los servicios de comedor escolar y de apoyo y vigilancia prestados por monitores no se pueden entender como complementarios uno de otro, sino que cada uno constituye una prestación de servicios independiente de la principal, siguiendo cada uno su propio régimen de tributación.

Consecuentemente, la DGT establece en su contestación que estarán sujetos y no exentos del IVA aquellos servicios de comedor escolar consistentes en elaborar, distribuir y suministrar los menús escolares que sean demandados por los centros educativos, salvo que sean prestados directamente por los centros docentes o educativos a sus alumnos, donde sí que aplicará la exención contenida en el artículo 20.9º de la Ley del IVA.

Por otro lado, resultarán exentos del Impuesto los servicios de atención, apoyo y vigilancia prestados por monitores a niños en los centros docentes durante el horario de comedor escolar y recreo anterior y posterior a la comida, así como en horario extraescolar anterior al comienzo de las clases y una vez finalizadas las mismas, en las aulas del centro docente tanto si dichos servicios se facturan a los usuarios directamente, como a los colegios, y éstos a los usuarios.

## 9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2015-15, de 26 de junio de 2015

### *Operador del sector audiovisual – Deducibilidad de las cuotas soportadas*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas por la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante señala que realiza una única actividad, de radio y televisión, susceptible de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público resultando a tal efecto irrelevante que la Corporación sea una entidad mercantil de titularidad pública y que tenga o no una finalidad de servicio público.*”

Junto a dichas actividades por imperativo legal, se realizan, de manera ocasional, operaciones al margen de la naturaleza económica de su actividad, como cesión de espacios electorales y similares, operaciones excepcionales no sujetas, sin derecho a deducción, cuyas cuotas de IVA soportado asociado a la adquisición de bienes y servicios destinados a su realización se encuentran perfectamente identificadas.”

La DGT señala que la consultante al ser una entidad mercantil de titularidad pública que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad para desarrollar su actividad, tendrá la consideración de empresario a efectos del Impuesto.

Asimismo, la DGT transcribe el artículo 7.8º l') de la Ley del IVA que establece que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de actividades comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión.

Por consiguiente, al realizar actividades sujetas y no sujetas, que conllevan la no deducibilidad del impuesto, nos encontramos ante un ente público dual. Siendo esto así, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización tanto de operaciones sujetas como no sujetas, se realizará en función de un criterio razonable.

En relación con las excepciones al supuesto de no sujeción del artículo 7.8º de la Ley del IVA, destaca la DGT que, desde el 1 de enero de 2015, en relación con las operaciones mercantiles realizadas por los entes públicos de radio y televisión, se incluye como novedad que las mencionadas operaciones deben generar o ser susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

Por último, respecto a la deducibilidad de las cuotas soportadas en los supuestos en los que una entidad realice operaciones sujetas y no sujetas, la DGT hace referencia a doctrina reiterada en diferentes consultas, como la consulta vinculante V2353-10 de 28 de noviembre de 2010.

## **10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2038-15, de 30 de junio de 2015**

*Consulta rectificativa V2023-15 – Sujeción al IVA – Segunda o ulterior entrega de edificación*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la sujeción al Impuesto y la posible exención al mismo en el siguiente supuesto de hecho:

*“El consultante es una sociedad mercantil dedicada a la producción y distribución de películas cinematográficas, que vende a una persona física una parcela urbana, de menos de 5.000 metros cuadrados, en la cual existen varias edificaciones: piscina, pista de pádel y una pequeña construcción.”*

La DGT señala que para poder considerar que la operación realizada por la consultante esté sujeta a IVA sería necesario conocer si la parcela urbana ha estado afecta a la actividad empresarial de la entidad transmitente.

En relación con la posible exención, recuerda la DGT que el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA dispone que estarán exentas las entregas de terrenos rústicos que no tengan la condición de edificables.

Por el contrario, la exención no será aplicable a las entregas de los siguientes terrenos:

- Terrenos urbanizados en curso de urbanización
- Terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones

Una vez expuesto lo anterior, la DGT concluye que si el objeto de la transmisión lo constituye una parcela urbana, solar, con unas edificaciones anexas, la venta tributará al tipo general del 21 por ciento. Si, en cambio, el objeto de la transmisión lo constituye una edificación con un terreno anexo que suponga una segunda o ulterior entrega de edificación a efectos del impuesto, estará, en principio, sujeta y exenta.

En el segundo supuesto, añade la DGT que, al ser el comprador una persona física, no procederá la renuncia a la exención señalada en el apartado Dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto.

## **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2064-15, de 2 de julio de 2015**

*Exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de asesoramiento sobre inversiones financieras*

La entidad consultante presta servicios de asesoramiento, consistentes en recomendaciones de compra y venta, a Sociedades Gestoras IIC. El objeto de la presente consulta es clarificar el alcance que debe tener la exención recogida en el artículo 20.Uno.18º n) de la Ley del IVA por medio del cual quedan exceptuadas de gravamen las siguientes operaciones financieras:

*“La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.”*

En particular, la consultante pregunta si la exención en la gestión de fondos de inversión descrita es aplicable a los servicios de asesoramiento sobre inversiones financieras prestados a IIC ya sea directamente o a través de las sociedades gestoras de las IIC.

A los efectos de responder a lo anterior, el Centro Directivo se remite a la STJUE de fecha 7 de marzo de 2013, dictada en el asunto C-275/11, donde en un caso muy similar se indicó que, para determinar si los servicios prestados podían asimilarse a los de gestión debe examinarse si el servicio en cuestión tiene una vinculación intrínseca con la actividad propia de una sociedad gestora de IIC de modo que cumpla con las funciones específicas y esenciales de la gestión de un fondo de inversión.

Dicho lo anterior, contesta la DGT señalando que los servicios de asesoramiento sobre inversiones financieras, tanto prestados directamente a la IIC como a la sociedad gestora, consistentes en la recomendación en la compra venta de acciones tienen una vinculación intrínseca con la actividad del destinatario y, por consiguiente, deben calificarse como servicios de gestión sujetos pero exentos del IVA de acuerdo con el artículo 20.Uno.18ºn).

## **12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2068-15, de 2 de julio de 2015**

*Localización de los servicios prestados*

*La empresa consultante, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, realiza trabajos de asesoramiento jurídico a un empresario establecido en la UE que carece de NIF-IVA.*



La DGT analiza la regla general de localización contenida en el artículo 69 de la Ley del IVA, habiendo previamente descartado la posible aplicación de alguna regla especial. Así, la localización de los servicios dependerá de la condición del destinatario, quedando gravados en destino cuando este tenga la condición de empresario y en origen cuando no la tenga.

A estos efectos, el Centro Directivo delimita el alcance al que debe llegar el prestador de un servicio para conocer la condición de su destinatario establecido en otro Estado miembro y, por consiguiente, localizar la operación en destino o en el territorio de aplicación del Impuesto. Así, la respuesta reproduce íntegramente el contenido del artículo 18 apartados 1 y 2 del Reglamento 282/2011:

“

*“1. El prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo en las siguientes condiciones:*

*a. En caso de que el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA y el prestador obtiene la confirmación de la validez de dicho número así como nombre y dirección con arreglo al artículo 31 del Reglamento 904/2010.*

*b. En caso de que el cliente todavía no haya recibido un número de identificación individual a efectos del IVA, pero informe al prestador de que lo ha solicitado y el prestador obtiene cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.*

*2. Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene la condición de sujeto pasivo si puede demostrar que su cliente no le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.”*

Con base en lo anterior, el Centro Directivo considera que en el caso planteado en el que el destinatario no dispone de NIF IVA atribuido por ningún Estado miembro, salvo que disponga de información adicional que le indique lo contrario, podrá considerar que dicho cliente no tiene la consideración de empresario o profesional y localizar el servicio dentro del territorio de aplicación del impuesto, teniendo por tanto el prestador la condición de sujeto pasivo del IVA.

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2075-15, de 3 de julio de 2015**

*Aplicación de la exención regulada en el artículo 20. Uno 3º de la Ley del IVA*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención del IVA regulada en el artículo 20.Uno.3º de la Ley del Impuesto en el siguiente supuesto de hecho:

*La entidad consultante es una asociación española que engloba y representa al colectivo de cirujanos plásticos. Este colectivo realiza intervenciones quirúrgicas en el marco de la cirugía plástica y plantea dudas sobre la exención de determinadas intervenciones en el IVA.*

En esta consulta la DGT analiza los requisitos para la correcta aplicación de la exención del Impuesto regulada en el artículo 20. Uno 3º de la Ley del IVA. De forma genérica, comienza su análisis recordando lo establecido en el citado artículo, que considera que estará exenta del Impuesto la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona física destinataria de los servicios.

En particular, establece que para la aplicación de la citada exención deben concurrir por un lado, un requisito objetivo que se refiere a que los servicios deben consistir en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades, y por otro, un requisito subjetivo, que se refiere a la condición de quienes prestan los servicios, debiéndose ser los mismos prestados por un profesional médico o sanitario.

En segundo lugar, reitera este Centro Directivo que de acuerdo con los criterios ya establecidos por el mismo, no estarán exentos los servicios prestados cuando no se trate de una actuación relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad en los términos arriba indicados, sino una operación de carácter meramente estético. En estos casos, tras la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 20/2012, que dio una nueva redacción al artículo 91 de la Ley del IVA, aquellos servicios que no resulten amparados por la citada exención, tributarán desde el 1 de septiembre de 2012, al tipo general del 21 por ciento.

Por otro lado, y en relación con los criterios que deben ser tenidos en cuenta a la hora de decidir si las operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos están amparados por la exención, la DGT trae a colación lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la importancia de la finalidad de las prestaciones como las que son objeto de consulta. En este sentido, se recuerda que la exención se destina a las prestaciones que tengan por objetivo diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, o proteger, mantener o restablecer la salud de las personas. Por lo tanto, en la medida en que las citadas

prestaciones tengan como finalidad tratar o asistir a personas que, debido a una enfermedad, lesión o defecto físico congénito, necesiten una intervención de naturaleza estética, podrían estar amparadas por la exención. Sin embargo, si la intervención responde única y exclusivamente a fines cosméticos, debe considerarse como sujeta y no exenta del impuesto.

Del mismo modo establece la DGT, que de la jurisprudencia del tribunal europeo puede derivarse que los problemas de salud a los que se refieren las operaciones exentas puede ser de tipo psicológico, aunque matiza que en estos casos será necesario que esta apreciación tenga carácter médico, basándose en constataciones de tal carácter realizadas por personal cualificado al efecto.

En virtud de todo lo anterior, este Centro Directivo concluye que estarán exentos los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios, aunque los mismos actúen por medio de una sociedad mercantil o se lo presten a la misma, y esta a su vez facture dichos servicios al destinatario de los mismos. Y en particular, confirma que estarán sujetos y no exentos, tributando al tipo general del 21 por ciento, los servicios de asistencia sanitaria que preste un profesional médico o sanitario consistentes en servicios de operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos, realizados con fines estéticos y al margen de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad.

Por último, y en relación con la cuestión planteada por la consultante, este Centro Directivo confirma que estarán sujetos y no exentos las intervenciones relativas a abdominoplastia, lipectomía, liposucción, lifting facial, rinoplastia y prótesis de gemelos, glúteos y otras localizaciones.

#### **14. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2094-15 y nº V2095-15, de 8 de julio de 2015**

##### *Tributación de la cesión o transmisión de derechos de pago único*

En sendas contestaciones, la DGT se pronuncia sobre la tributación en el IVA al respecto de la cesión o transmisión de derechos de pago único. Concretamente, se analizan cuatro supuestos diferenciados:

- i. Transmisión de derechos de pago único o, en su caso, el arrendamiento de dichos derechos, mediante contraprestación, por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional*

La DGT entiende que se trata de prestaciones de servicios sujetas al Impuesto, pero se plantea su posible calificación como un “servicio financiero” sujeto y exento del IVA. Se remite el Centro Directivo a los pronunciamientos de la Comisión Europea en su documento de trabajo núm. 630, de 9 de septiembre

de 2009. Concluye que, pese a que los derechos tienen la consideración de activos inmateriales, su transmisión o cesión constituye una prestación de servicios no exenta de tributación toda vez que la misma no merece la calificación de una operación financiera, al no encajar los referidos derechos en la en la definición de “instrumento negociable” puesto que:

- a. Los derechos, aunque pueden ser transmitidos, dicha transmisión no es libre.
- b. Los derechos no garantizan automáticamente un derecho a recibir dinero y, en todo caso, el pago del mismo no sería incondicional.

ii. *Arrendamiento y/o venta de los derechos de pago único acompañado de un número de hectáreas admisibles*

La DGT se remite nuevamente al *working paper* núm. 630 de la Comisión. Al efectuarse la cesión de los derechos conjuntamente con los terrenos, el tratamiento a efectos de IVA de la transmisión o arrendamiento de dichos derechos podría seguir el tratamiento previsto para la cesión de los terrenos, presumiblemente exenta del Impuesto.

En este punto, la DGT se remite a pronunciamientos anteriores para afirmar que, en primer lugar, se debe atender a si nos encontramos ante un arrendamiento de bienes o un arrendamiento de negocio, no resultando aplicable la exención en este último caso. En este sentido, el Centro Directivo considera relevante que, desde el 1 de enero de 2015, con la entrada en vigor del Real Decreto 1076/2014, de 19 de diciembre, tanto la venta como el arrendamiento de los derechos de ayuda podrán ser realizados con o sin tierras (Art. 28 de dicho RD), a diferencia de la situación previa, en la que se exigía que, en caso de arrendamiento de los derechos, se acompañase la cesión de un número equivalente de hectáreas admisibles.

Pues bien, la DGT analiza tanto la jurisprudencia comunitaria (asuntos C-231/94 y C-349/96) relativa a servicios con distinto tratamiento a efectos de IVA prestados por un único precio, así como aquella (C-308/96 y C-94/97) que analiza el carácter accesorio de determinados servicios prestados conjuntamente con la prestación principal.

Concluye su análisis el Centro Directivo manifestando que, en la medida en que no garantizan automáticamente un derecho a recibir dinero, cuando la cesión acompaña a la de un número equivalente de hectáreas admisibles, ya sea con carácter temporal (arrendamiento) o definitivo (venta), no constituye un fin en sí mismo, sino un modo mejor de disfrutar de la operación principal, que no es otra que la cesión del terreno.

Con base en lo anterior, concluye que, cuando proceda, la exención aplicable al arrendamiento o venta de terrenos rústicos, prevista en los apartados 23º y 20º del Art. 20.Uno LIVA, resultaría aplicable también a la cesión de los derechos de ayuda.

*iii. Venta o cesión de los derechos de ayuda sin tierra*

La DGT considera que la mera cesión o venta de los derechos de ayuda es una operación sujeta y no exenta del IVA. Asimismo, puntualiza que no resulta aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (regulado en el Capítulo III del Título IX de la Ley de IVA), sobre la base de que no puede considerarse que la transmisión o cesión se realice con los medios que ordinariamente se utilizan en la explotación agrícola.

*iv. Transmisión de los derechos de pago único como parte de una explotación rústica*

Por último, la DGT analiza la posible aplicación a la transmisión de una explotación rústica que engloba los derechos de pago único del supuesto de no sujeción previsto en el Art. 7 LIVA, para la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial.

El Centro Directivo considera que si la transmisión de la explotación agraria conjuntamente con los derechos de pago único encaja en el concepto de “universalidad parcial de bienes” que constituya o sea susceptible de constituir una unidad económica autónoma en sede del transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, la transmisión de todos esos elementos (incluidos los derechos) estará no sujeta al IVA.

## **15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2097-15, de 8 de julio de 2015**

*Entrega de bienes – Autoconsumo – Exención*

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

*La entidad consultante va a adquirir un solar a una persona física que lo destinaba al arrendamiento, pero que cesó en dicha actividad dándose de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. En particular, en el referido solar existía una edificación que iba a ser objeto de demolición.*

El objeto de esta consulta es aclarar si cuando se produce el cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional de una persona física propietaria de un terreno que lo destinaba al arrendamiento, se deberá entender producida una entrega de bienes a efectos del Impuesto, al considerarse como un supuesto de autoconsumo en virtud del artículo 9. Número 1º de la Ley del IVA.

En este sentido, este Centro Directivo comienza su análisis recordando que se considerará autoconsumo de bienes (i) la transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal, o (ii) la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

En el caso que nos ocupa, para que se entienda producido el autoconsumo de bienes, el cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo deberá determinar la transferencia de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial al personal o su transmisión gratuita.

A estos efectos, señala la DGT que la presentación de una declaración censal de baja en el ejercicio de una actividad no produce, por si misma, dicho cese, ni determina el traspaso de los bienes integrantes del patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal o su transmisión gratuita, por lo que únicamente si tiene lugar dicho traspaso, se producirá un supuesto de autoconsumo de bienes sujeto al Impuesto.

La importancia de lo analizado radica en que únicamente, de no tener lugar el traspaso de los bienes que integran el patrimonio empresarial del sujeto pasivo a su patrimonio personal en los términos expuestos, la posterior transmisión de los mismos a la entidad consultante estará sujeta al Impuesto.

Por otro lado, la DGT amplía su análisis trayendo a colación la posible aplicación de la exención del IVA regulada en el artículo 20, apartado uno, número 22º, A) de la Ley del IVA, por la cual resultarían sujetas y exentas del Impuesto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, cuando tengan lugar después de su terminada su construcción o rehabilitación. No obstante, esta exención no aplicará a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

En este sentido, concluye la DGT que, de resultar sujeta al Impuesto la entrega del solar objeto de consulta, estará no exenta del IVA en la medida en que se trata de la entrega de un terreno edificable en el que se asienta una edificación destinada a su demolición.

## **16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2100-15, de 08 de julio de 2015**

*Sujeción de la constitución del derecho de superficie, así como base imponible y devengo de la operación, en su caso*

La entidad consultante pretende constituir un derecho de superficie a favor de una Universidad Pública para la construcción de una edificación destinada a servicios de carácter administrativos y docentes. El inmueble que construya revertirá conforme se extinga el derecho de superficie a favor de la entidad consultante, sin contraprestación económica alguna.

En el presente caso se producen dos hechos imponibles que son analizados de forma independiente aunque finalmente estén conectados: la cesión del derecho de superficie y la futura entrega de la edificación una vez finalice el periodo concesional.

La DGT en su contestación entiende que la cesión de un bien (el terreno) a cambio de un canon periódico (que en este caso no se ha pactado por las partes) y de la futura entrega del bien inmueble construido (contraprestación en especie), constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto.

Por consiguiente, el Centro Directivo analiza el devengo de la operación de prestación de servicios, de acuerdo con el artículo 75, apartado Uno, número 2º de la Ley del IVA, con la particularidad de que nos encontramos ante una operación de tracto sucesivo o continuado, habiéndose previsto la exigibilidad del precio en un periodo superior a un año (la entrega de la edificación, en el plazo de 40 años). Siendo así, concluye la DGT que el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido.

En virtud de lo anterior y dado que no se han pactado cánones periódicos sino que el único pago en contraprestación por la cesión de superficie consistirá en la reversión del inmueble, resulta de aplicación la regla especial prevista en el Art. 79.Uno LIVA, de modo que la base imponible de los servicios prestados coincidirá con el valor dado al derecho de superficie por las partes en el momento del contrato, con el límite del importe que resultaría de aplicar las reglas de determinación de la base imponible de los autoconsumos. El importe así determinado se repartirá proporcionalmente a lo largo del periodo de duración del contrato en función de su exigibilidad (a 31 de diciembre de cada año, en este caso) y en proporción al valor correspondiente a cada periodo, actualizado conforme a criterios financieros.

En cuanto a la tributación a efectos del Impuesto de la futura entrega de la edificación, el Centro Directivo advierte de que podría resultar aplicable la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22º, de la Ley del Impuesto, al tratarse de una segunda entrega, si bien cabría la posibilidad de renuncia.

Finalmente, en cuanto al devengo de la operación de entrega del inmueble, la regla general es que se producirá en el momento de la puesta a disposición del bien. No obstante, al producirse dicha circunstancia en el momento de la extinción del derecho de superficie (es decir, en un plazo de 40 años) y considerarse la constitución de dicho derecho como contraprestación de la citada entrega o reversión, de acuerdo con lo previsto en el artículo 75.Dos de la LIVA, el Centro Directivo concluye que el devengo se producirá anticipadamente, a medida que el consultante preste el servicio recibido, en este caso a 31 de diciembre de cada ejercicio, conforme a las reglas de devengo específicas detalladas con anterioridad.

## **17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2126-15, de 10 de julio de 2015**

### *Exención en la adquisición de vivienda*

*Dos personas físicas que están interesadas en la adquisición de una vivienda directamente al promotor de la misma y construida hace 6 años que ha estado alquilada a cinco personas distintas de forma no continuada durante un periodo superior a dos años.*

Comienza la DGT en su contestación refiriéndose a la previsión contenida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA que dice lo siguiente:

*“Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

*22ºA) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”.*

Tomando como base lo anterior, el Órgano decisor recuerda que se considerará primera entrega cuando se den las siguientes circunstancias:

- Que la edificación se entregue por el promotor.
- Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento de sin opción de compra.
- Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

En el caso planteado por la consultante, el inmueble que interesa adquirir ha estado durante un periodo superior a dos años destinado al arrendamiento aunque haya estado alquilado a cinco personas distintas de forma no continuada lo cual determina que la transmisión del mismo no tendría la calificación de primera entrega y, por ende, la operación estaría sujeta aunque exenta del Impuesto.



## IV. Country Summaries

### Americas

Mexico

#### **Modifications to General Foreign Trade Rules**

On 28 and 31 August 2015, the Tax Administration Service published the second and third resolutions of modifications to the General Foreign Trade Rules in the Mexican Official Journal.

Among the most important aspects of these resolutions are the following:

#### **Notification of suspension from Mexican Importers' Registry**

Companies that commit any of the causes for immediate suspension from the Mexican Importers' Registry and/ or Mexican Importers' Registry for Specific Sectors will be advised of the reason or cause through the companies' electronic tax mailbox, or other electronic means, within five working days.

#### **Direct customs clearance through legal representative**

A new chapter containing 12 rules has been added to establish the guidelines to carry out direct customs clearance through the legal representative of a company, without the intervention of customs brokers.

Companies will still be able to use customs brokers, however they will have the option of undertaking customs clearance themselves, through their legal representative.

#### **Application format for renewal of VAT Certification**

The application format for the renewal of the Certification for Value Added Tax and Special Tax on Production and Services (VAT Certification) has been published.

Although the legal provisions for the renewal of VAT Certification were already in place, the application format was not available.

This is relevant for companies with VAT Certification under modality A, who need to submit the renewal application 60 working days before the expiration date of their current authorization; in many cases the expiration date is 1 January 2016.

## **Importation of footwear by package delivery companies**

It has been established that package delivery companies do not need to be registered in the Mexican Importers' Registry to import footwear into Mexico, unlike other importers, which have that obligation.

## **Attachments to Value Declarations**

The entry into force of the obligation to provide documents attached to the Value Declaration was extended. Such attachments will be mandatory from 15 January 2016. Some of the information that will have to be provided to the customs broker, in addition to the Value Declaration, are the following:

- Commercial invoice.
- Bill of lading, packing list, airway bill.
- Document that proves the origin of the goods.
- Documents that prove the payment of goods, freight, insurance, and related expenses.
- Agreements related to the commercial transaction of the goods.
- Other documents.

## *Trade Preferences*

### Mexico-Japan

#### **10 years of the Free Trade Agreement between Mexico and Japan**

On 24 August 2015, Mexico and Japan held a seminar to commemorate the 10<sup>th</sup> anniversary of the signing of the Agreement for the Strengthening of the Economic Partnership between Mexico and Japan.

During this seminar, it was emphasized that there is an economic complementarity between both nations in the automotive industry, in which Japan supplies key raw materials and investment, while Mexico contributes with highly qualified human capital and as a territory that acts as a global export platform. In addition, it was highlighted that Japan is the second market of Mexican exports of agricultural and fishing products.

During the last 11 years, Mexican exports to the Japanese market have doubled, and trade between both nations increased 71%, rising to USD 20,153 million in the last year. On the other hand, Japan has positioned itself as the main investor from Asia into Mexico.

## Asia Pacific

### China

#### China resumes levy of VAT on chemical fertilizers

China's Ministry of Finance (MOF), the General Administration of Customs (GAC) and the State Administration of Taxation (SAT) jointly issued a Notice (Cai Shui [2015] No. 90) on 10 August 2015 on resuming the levy of 13% VAT on domestic supplies and imports of chemical fertilizers, which have been VAT exempt. The resumption of the levying of VAT on chemical fertilizers aims to optimize agriculture investment structure and to encourage sustainable development of agriculture in China. Notice 90 took effect as of 1 September 2015.

Further, a Supplementary Notice (Cai Shui [2015] No. 97) was issued by MOF and SAT on 28 August 2015 on the VAT treatment during the transitional period, i.e., 1 September 2015 to 30 June 2016. Under Notice 97, VAT general taxpayers are allowed to apply a simplified method with a 3% VAT levy rate for supplies of unsold fertilizer inventory manufactured or purchased before 31 August 2015, provided certain criteria are met. However, the 3% VAT paid cannot be deducted by the purchaser and this is a feature under the simplified method.

Imported chemical fertilizers with the below tariff codes are covered:

Nº	HS Code	Name of Chemical Fertilizers
1	28342110	Potassium nitrates for use as a fertilizer.
2	31042090	Other potassium chloride (not pure) as mineral or chemical fertilizer.
3	31043000	Potassium sulphate as mineral or chemical fertilizer.
4	31052000	Mineral or chemical fertilizers containing the three fertilizing elements nitrogen, phosphorus and potassium.
5	31053000	Diammonium hydrogenorthophosphate (diammonium phosphate).
6	31056000	Mineral or chemical fertilizers containing the two fertilizing elements phosphorus and potassium.

### India

#### VAT not to apply to implementation of customized software

In a recent case, the assessee was engaged in the supply of customized software, and was charging VAT on the supply. It was also involved in providing the services of implementation of the software, on which it was paying service tax.

The tax authorities took the view that any customization of packaged software, prior to sale, renders the software as 'goods' and the transfer of the right to use such goods involves sale, and is therefore chargeable to VAT. The tax authorities contended that customization of software includes its implementation and without implementation, the software would not be completely saleable, useable and functional. Thus, implementation of the software was a pre-sale process and should be subject to VAT.

Karnataka High Court observed that the implementation of software could also be done by a third party, and not necessarily by the assessee. Thus, the sale of software and its implementation are two different and independent activities. Further, on perusal of the contract it was observed that the implementation program could only start after the installation of software.

Karnataka High Court held that the payment for implementation was for post-sale activity and this was done to integrate customized software into several other systems, so that the user could start using the licensed software. In the process there was no transfer of any goods or right to use any goods. Thus, the implementation process was a pure service contract and should not be subject to VAT.

### **Service tax not to apply to composite indivisible works contract prior to June 2007**

The issue in a recent case before the Supreme Court was whether the rendition of a service under a composite works contract falls within the taxable services such as Commercial or Industrial Construction Services; Construction of Complex Services; or Erection, Commissioning or Installation Services prior to the introduction of the taxable category 'Works Contract Service' in June 2007.

Earlier this year, the Larger Bench of Tribunal dealing with the same issue held that composite transactions involving the supply of goods and the provision of services were liable to service tax prior to June 2007.

However, the Supreme Court observed that a works contract was a separate specie of contract distinct from contracts of service simpliciter. Further, the Finance Act did not lay down any charge or machinery to levy and assess service tax on an indivisible works contract at that point of time prior to 2007. Thus, it was held that an indivisible composite works contract cannot be made subject to service tax under the pre-existing taxable service categories such as Commercial or Industrial Construction Services; Construction of Complex Services; or Erection, Commissioning or Installation Services prior to June 2007.

## **Indonesia**

### **Measures to shorten port dwelling time**

The Indonesian Government has set up a task force to improve the performance of the country's ports, particularly the Tanjung Priok Port in North Jakarta.

The taskforce is expected to finalize a plan to shorten the dwelling time (from time of unloading to removal from the port) to between 2 to 2.5 days from the current 5.5 days, and to be implemented by December 2015.

The proposed measures to reduce the dwelling time include the following:

1. The port will no longer process the pre-customs clearance with hardcopy documents. Importers will be encouraged to utilize the pre-notification facility and submit papers in advance before their containers arrive at port to prevent the containers from staying too long at the ports.
2. The clearance process will be divided into two lanes, green and red lane, instead of the previous three lanes of green, yellow and red. Importers that have a good compliance track record and fulfill the customs' criteria will be granted green lane status, where only documents will be checked. In contrast, in the red lane, both documents and goods will be examined.
3. There will be an increase in the storage fees at seaports to prevent importers stockpiling cargo after import licenses have been issued, a likely result of seaport's lower storage fees compared to the cost of private warehouses.
4. The Transportation Ministry's port authority should provide a buffer zone outside the port to quarantine high-risk goods.
5. Implementation of a single-window system, whereby all documentation would be automated through an online network between supply chain stakeholders.

#### **Amendment to rules for importation of tires**

The Ministry of Trade has issued a regulation stipulating that importation of tires is only for completing the process of goods production (e.g., car assembly), and not to be traded and/ or transferred to another party.

The categories of tires that are allowed to be imported are as follows:

1. Goods for the purpose of technological research and development;
2. Goods for the purposes of exhibitions;
3. Goods for the purposes of motor sports;
4. Sample goods not for trade;
5. Goods with special specifications for government needs; and/ or
6. Export goods rejected by a foreign buyer and later re-imported in the same quantity.

The regulation limits the destination ports for import of tires, to:

1. Seaports: Belawan (Medan), Tanjung Priok (Jakarta), Tanjung Perak (Surabaya), Semayang (Balikpapan), Soekarno Hatta (Makassar) and Sorong (Papua); and/ or
2. Airports: all international airports in Indonesia.

## Singapore

### **Changes to strategic goods control list, brokering order, and transshipment and transit controls**

The new Strategic Goods (Control) Order 2015 (SGCO 2015) will come into effect on 2 November 2015. The SGCO 2015 will incorporate revisions such as new entries, deletions, re-categorization, as well as editorial changes for consistency and clarity of controls to align with the 2014 Wassenaar Arrangement Munitions List and 2015 EU List of Dual-use Items (EUDL).

In line with the updated strategic goods control list, the following amendments will also come into effect on 2 November 2015:

- Strategic Goods (Control) (Brokering) (Amendment) Order 2015, which reflects the re-categorization of strategic goods subject to brokering controls.
- Strategic Goods (Control) (Amendment) Regulations 2015, which reflects strategic goods subject to transshipment and transit controls under Schedule 4 and Schedule 5 of the Strategic Goods (Control) Regulations (SGCR).

Companies should assess whether their goods for exports would be caught under the SGCO 2015 and/ or subject to the brokering, transshipment and transit controls. To ensure dual-use goods that may be subject to strategic export control are flagged, companies should evaluate their existing process and procedure, and introduce systems enhancements where necessary.

### *Trade Preferences*

## ASEAN

### **Expanded ASEAN-China FTA expected by November 2015**

During the 47th ASEAN Economic Ministers' Meeting in August, ASEAN and China announced that the negotiations on an expanded ASEAN-China FTA are expected to conclude by November 2015.

The original ASEAN-China FTA was enacted in 2010; the agreement aims to eliminate import-export tariffs and other barriers on over 90% of all products traded between China and the ASEAN member states.

The goals of the expansion of the current FTA include further reduction of tariffs and addition of new provisions on trade in services, investment, economic cooperation, customs procedures and trade facilitation, and rules of origin.

## Mexico-Japan

### **10 years of the FTA between Mexico and Japan**

On 24 August 2015, Mexico and Japan held a seminar to commemorate the 10<sup>th</sup> anniversary of the signing of the Agreement for the Strengthening of the Economic Partnership, between Mexico and Japan. See [here](#) for further information.

## **EMEA**

## European Union

### **European Commission presses Member States on VAT revenue collection**

According to the European Commission, the 'VAT Gap' (the difference between the amount of VAT theoretically due and the sum actually collected) "...has failed to show significant improvement across EU Member States ...". The latest **VAT Gap report** prepared for the Commission showed that in 2013, the VAT Gap increased in 11 Member States, whilst there was an improvement in 15 of the 26 countries surveyed (Croatia and Cyprus were omitted as their national account statistics were incomplete when the report was drawn up). The report suggests that EUR 168 billion of VAT was lost due to fraud and evasion, tax avoidance, bankruptcies, financial insolvencies and miscalculation and that VAT Gaps range from around 4% in Finland, the Netherlands and Sweden to 41% in Romania.

## Denmark

### **VAT treatment of tattoo services**

Previous administrative practice indicated that a tattooist's tattoos made 'in free hand' were considered to be artistic activities exempt from VAT. The Danish Tax Authorities (DTA) have now issued a binding instruction that for exemption to apply, it is no longer sufficient that the tattooist works 'in free hand'. The DTA emphasize that a number of elements should also be considered when deciding if tattooing is VAT exempt as an artistic activity.

### **VAT deduction for holding companies**

The Court of Justice of the European Union has, in the cases *Larentia + Minerva* and *Marenave Schiffahrt*, ruled on holding companies' right to deduct VAT on costs incurred for the acquisition of shares in subsidiaries. It is expected that the DTA will soon issue a binding instruction, which will allow for increased input VAT deductibility for holding companies (including on a retrospective basis).

## **New binding instruction regarding VAT registration of bankruptcy estate**

The bankruptcy estate of previously VAT-registered companies must be registered for VAT when supplying goods and services that are not VAT exempt. Under previous administrative case law, the bankruptcy estate did not have to VAT register.

The change of practice was effective from 8 July 2015.

## **VAT exemption for cost sharing groups widened**

In 1997, the CJEU published a ruling in the *SDC* case (C-2/95). The question referred to the CJEU was whether or not SDC, as a subcontractor to savings banks, could benefit from the VAT exemption for certain financial transactions. At that time, SDC was organized as an association, and the savings banks were the members. The VAT exemption for cost sharing groups was implemented in the VAT Act but not discussed in the case.

SDC and the DTA reached a settlement in Denmark, and according to the settlement some of the services were exempt, some were partly exempt, and some were wholly taxable. However, since the settlement, SDC has undergone a reorganization and is now a Limited Liability Company (LLC).

The DTA has now published an anonymized binding ruling regarding the VAT exemption for cost sharing groups. The facts in the ruling confirm that the taxpayer who is applying for the binding ruling is an LLC and that the services provided to the shareholders are similar to those provided by SDC to its members back in 1997.

The taxpayer has also stated in the ruling request that the LLC does not seek to obtain a profit. Based on this 'fact', the DTA have concluded that the LLC is not excluded from the VAT exemption, i.e., the services provided to the shareholders can be exempt.

This ruling widens the scope of the VAT exemption for cost sharing groups and opens up the potential for further outsourcing in the financial sector in general.

Italy

## **New VAT rules regarding intra-EU movements of goods subject to processing operations/ usual forms of handling**

On 18 August 2015, new VAT rules regarding intra-EU movements of goods subject to processing operations/ usual forms of handling have come into force in Italy. As anticipated, the amendments respond to the infringement procedure brought by the European Commission against Italy, because of the contrast between the domestic rules and the Principal VAT Directive (refer to Court of Justice of the European Union cases *Dresser Rand* (C-607/12) and *Dresser Rand SA* (C-606/12)).



The differences between the domestic rules and the Principal VAT Directive were as follows:

- **Under the old Italian VAT rules:**
  - a. There is not an 'intra EU acquisition' where goods are introduced into Italy that are subject to processing operations or usual forms of handling, if the goods are subsequently transported or dispatched to the purchaser in the Member State of origin or on his behalf in another Member State, or outside the territory of the Community;
  - b. There is not an 'intra-EU supply' where there is a movement of goods from Italy subject to processing operations or usual forms of handling.
- **Under the Principal VAT Directive:** there is no intra-EU transaction where there is a movement of goods subject to processing operations or usual forms of handling, provided the goods are returned to the taxable person in the Member State from which the goods were initially dispatched or transported.

Under the new rules, Italy is now compliant with the EU provisions:

- **For intra-EU acquisitions**, the introduction into Italy of goods subject to processing operations or usual forms of handling are not intra-EU acquisitions, provided the goods are returned to the purchaser, who is a taxable person in the Member State from which the goods were initially dispatched or transported. This means that the introduction into Italy of goods that, following the processing operations or usual forms of handling, do not return to the Member State from which they came, shall be deemed to be intra-EU acquisitions. For these transactions, in order to be compliant with the new rules, the EU supplier must be VAT registered in Italy.
- **For intra-EU supplies**, movements from Italy of goods subject to processing operations or usual forms of handling are not intra-EU supplies, if the goods are dispatched or sent to the purchaser, who is a taxable person in Italy. This means that intra-EU movements of goods that, following the processing operations or usual forms of handling do not return to Italy, shall be deemed to be intra-EU transactions. For these transactions, in order to be compliant with the new rules, the Italian supplier must be VAT registered in the EU country of the goods destination.

### **New VAT e-invoicing rules**

New VAT rules have come into force (Decree dated 5 August 2015 (published in the Official Gazette n° 190 dated 18 August 2015)), stating the following:

- A new free service for the generation, transmission and storage of e-invoices will be made available by the tax authorities from 1 July 2016;

- An 'optional' procedure for the e-submission to tax authorities of all invoices issued/ received via the so-called "Inter-charge System' will be made available by the tax authorities from 1 January 2017;
- The optional procedure will be valid for five years and will be renewable for a further five years;
- There are a number of benefits for taxpayers who apply for the optional procedure (e.g., exemption from the 'Spesometro', 'Black List' and 'Intrastat' requirements; reduction of the statute of limitation);
- Special rules for supplies of goods through automatic machines.

## Lithuania

### **CJEU decides that exemption can apply to all transactions in fuel bunkering chain**

The Court of Justice of the European Union has decided the Lithuanian case of *Fast Bunkering Klaipeda UAB (FBK)*, about the VAT treatment of marine fuel delivered to ocean-going vessels, where the physical delivery of the fuel into the vessel's tanks (by FBK) crystallises a series of transactions involving one or more intermediate suppliers as well as FBK and the ship owner/ operator.

The tax authorities argued that only the final transaction between the last intermediary in the chain and the ship owner/ operator qualified for the VAT exemption, and that other transactions in the chain (including the supply by FBK) were subject to VAT. The CJEU decision confirms that since FBK delivered fuel directly into the vessel's tanks, "...exemption may apply if the transfer to those intermediaries of the ownership in the goods concerned under the procedures laid down by the applicable national law took place at the earliest at the same time when the operators of vessels used for navigation on the high seas were actually entitled to dispose of those goods as if they were the owners ...". It was left to the national court to work out if this was the case but the decision suggests that the narrow view of when exemption applies to transactions between intermediaries in supply chains of this kind may not be correct in all cases and that, in some circumstances, exemption would apply throughout the transaction chain.

## Malta

### **Items removed from the scope of eco-contribution**

As announced by the Minister of Finance in his Budget Speech in November 2014, various items have been removed from the scope of the eco-contribution in Malta. These goods can broadly be classified as follows:

- Cooling and refrigerating equipment;

- Water heaters;
- Monitors and TV equipment;
- Telecommunications equipment;
- Appliances used for washing and cooking;
- Electronic equipment; and
- Incandescent/ halogen lamps and fluorescent tubes.

Instead, various (non-tax) obligations have been imposed on businesses selling such goods on the local market to prevent and reduce the adverse impact of the generation and management of waste from such products.

The changes are effective 1 September 2015.

## Slovenia

### **Fiscal verification of invoices mandatory from 2 January 2016**

The new Act on the fiscal verification of invoices provides a basis for the introduction of the so-called system of online tax-certified cash registers, which will become mandatory from 2 January 2016, and under which cash registers will be connected to the central information system of the financial authority via the internet, meaning that issued invoices will be verified by the financial authority in real time.

According to the new Act on fiscal verification of invoices, starting from 2 January 2016, all invoices for the supply of goods and services, paid in cash, will have to be verified with the tax authorities according to the prescribed procedure. The Act foresees a two-year transitional period, in which those affected may decide whether they will use the electronic verification of invoices or a pre-registered book of receipts, the latter of which will subsequently also have to be reported to the financial authority.

Electronic confirmation of invoices will be compulsory for all legal and natural persons undertaking cash transactions and issuing invoices, except for statutory-provided exemptions. Under the Act on fiscal verification of invoices, exemption from the procedure of invoice verification automatically applies to all those not obliged to issue an invoice under the VAT Act, as well as to those not obliged to keep books and records under the Tax Procedure Act.

The Act on fiscal verification of invoices further envisages some specific exceptions:

- Supplies of goods by foreign taxable persons, not established in Slovenia, for which the place of supply is deemed Slovenia, if the value of supplies does not exceed EUR 35,000 in a calendar year;

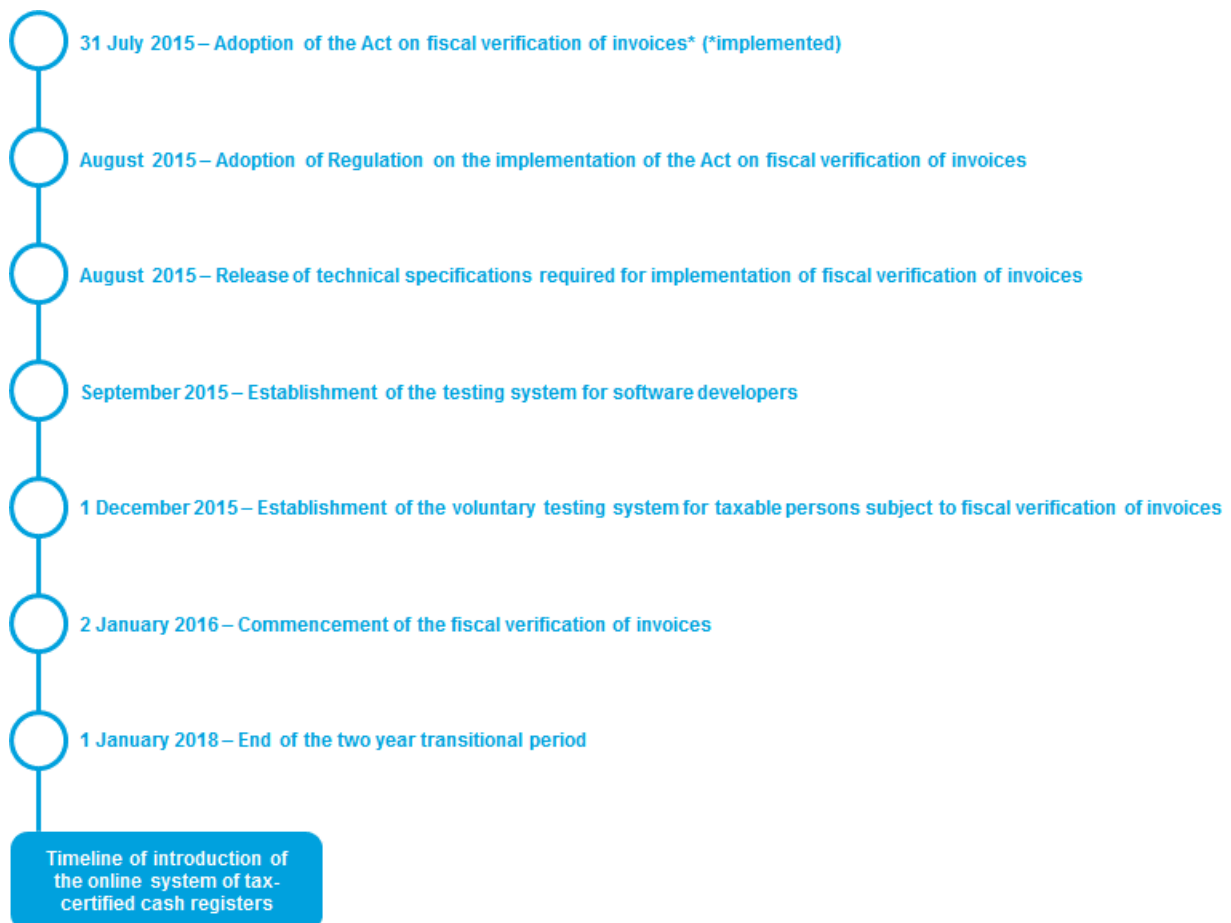
- The supply of telecommunication, broadcasting and electronic services subject to the special 'Mini One Stop Shop' (MOSS) scheme;
- The continuous supply of goods and services such as supply of water, electricity, natural gas, utility services, etc.

Although not specifically stated in the Act, the Financial Administration and the Ministry of Finance have clarified that in case of payment through a payment service provider (e.g., PayPal), the invoice will not be subject to the fiscal verification of invoices.

The Act also provides for a penalty for customers not taking and saving an invoice for the services provided or the goods supplied upon leaving the business premises of the supplier. The penalty in the Draft Act, which was initially set at EUR 40-400, has now been capped at EUR 40. Control and implementation of sanctions will be the responsibility of the Financial Administration and the market inspection authorities.

Prior to the introduction of the new Act, taxpayers will need to prepare and adopt internal policy and procedures setting out the rules for invoice numbering, and provide to the tax authorities a list of business premises and a list of corresponding codes of the locations of these respective business premises.

The timeline for the adoption of the new rules is as follows:



Spain

### **New 'supply of information system' to require certain taxpayers to electronically file VAT ledgers from 1 January 2017**

The tax authorities have recently published a draft Royal Decree, in connection with the new 'Supply of Information System' (SII), under which taxpayers are to upload their VAT ledgers to the tax authorities' website. The system is expected to come in force as of 1 January 2017.

The text is only a draft of a Royal Decree, so it may be subject to amendment before being published.

The main features of the draft Royal Decree are as follows.

#### **Which entities must apply the new SII?**

This new system would apply (in principle, as of January 2017) to those entities that are in one of the following situations:

- Mandatory for monthly taxpayers, that is, for those companies (i) that are registered in the Monthly VAT Refund Register, (ii) that are registered under the VAT Grouping Regime, or (iii) for which transactions undertaken during the last year have exceeded the amount of EUR 6,010,121.04.
- Optional for taxpayers who voluntarily enroll. To apply for inclusion in the system, a census form 036 should be submitted during November of the previous year.

#### **What is the purpose of SII?**

The key aim of the tax authorities is to improve their tax control and, therefore, assistance to taxpayers. When the system is implemented, the authorities would have immediate control of taxpayers' VAT ledgers, and the system will provide them with reliable data in order to speed up the conduct of VAT audits. Companies would be able to verify which data has been declared by other taxpayers in connection with transactions carried out with them.

#### **Deadlines for the submission of the relevant VAT books**

- Information with regards to invoices should be submitted within the following four days from their issuance/ receipt (if the invoice is issued by a third party or on a self-billing basis, the period of time would be extended to eight days). In any event, the information should be filed before the 16<sup>th</sup> day of the next month from when the VAT accrual took place.
- Information in connection with EU transactions should be submitted within four days from the beginning of the transport or the receipt of the goods.

- Information with regards to investment goods should be submitted within the deadline set out for the submission of the latest VAT return of the year (i.e., 4<sup>th</sup> quarter or December).

According to the draft of the Royal Decree, VAT ledgers should be submitted through the tax authorities' online platform and, also, they should reflect additional data that is not currently required. Additionally, there will no longer be the ability to make joint entries.

### **Deadline to file VAT returns (forms 303)**

Companies required to apply the SII must submit VAT returns on a monthly basis. The due date for filing monthly VAT returns would be extended to the 30<sup>th</sup> day of the month following the reporting period.

### **Submission of other forms (390, 347 and 340)**

Taxpayers enrolled in the SII would not be required to file the annual VAT Summary (form 390), the annual informative return containing transactions with third parties (form 347), or the monthly form 340, as they would provide the abovementioned information through the tax authorities' website on a detailed basis.

## Switzerland

### **E-filing for VAT returns now available**

After several months of trial in four designated cantons, SuisseTax, the e-filing platform for Swiss VAT returns, is now available to all Swiss VAT registered companies.

Whenever a new return is available, companies registered for SuisseTax will receive an email notification. Companies can also easily grant access to their fiduciary to prepare returns. Paper VAT returns remain valid, and may be sent by post as usual.

In summary, the advantages of SuisseTax are:

- Electronic submission of VAT returns and corrective returns;
- Electronic submission of the annual corrective return;
- Online extension of time limits to submit VAT returns;
- Overview of awaiting and completed operations, as well as of VAT returns already submitted online;
- Online management of the users' rights.

## United Kingdom

### **English carrier bag levy includes VAT and is subject to corporation tax**

The tax authorities have confirmed that, like the Welsh 'carrier bag levy' (but unlike the slightly different Northern Irish scheme, where the minimum 5p levy is treated as outside the scope of VAT unless a greater sum is charged), the charge on single use plastic carrier bags that comes into effect in England on 5 October will be subject to VAT, and the charges will form part of the business's trading income.

This means that businesses must include the charges for single use bags in their retail scheme calculations and account for VAT (0.83 pence per bag if the minimum 5p is charged) on them.

Under the scheme, larger retailers (those with 250 full time or equivalent staff) must charge a minimum of 5p for each single use carrier bag that they provide subject to exceptions, for example, for bags containing uncooked meat, fish and poultry products, etc.

Guidance for retailers on the operation of the scheme (including details of which bags are subject to the levy and the penalties that can be imposed for non-compliance with it) was published by Department for Environment, Food & Rural Affairs earlier in the year.

---

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](mailto: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](http://www.deloitte.com/about) se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

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