



Deloitte.

Febrero 2016

Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



Índice de contenido

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de enero de 2016. Asunto C-335/14 (Les Jardins de Jouvence).

II. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 9637/2015, de 21 de enero de 2016.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3829-15, de 2 de diciembre de 2015.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3830-15, de 2 de diciembre de 2015.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3864-15, de 3 de diciembre de 2015.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3942-15, de 9 de diciembre de 2015.
6. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3983-15, de 12 de diciembre de 2015.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4143-15, de 30 de diciembre de 2015.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4147-15, de 30 de diciembre de 2015.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4149-15, de 30 de diciembre de 2015.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4153-15, de 30 de diciembre de 2015.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4169-15, de 30 de diciembre de 2015.

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de enero de 2016. Asunto C-335/14, Les Jardins de Jouvence SCRL.

Sexta Directiva IVA — Exenciones — Artículo 13, parte A, apartado 1, letra g) — Exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social — Residencia de viviendas asistidas

La petición de decisión prejudicial que da origen a esta sentencia, tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva de IVA y se ha presentado en el marco de un litigio entre las Autoridades Fiscales de Bélgica y la entidad Les Jardins de Jouvence SCRL (en lo sucesivo, LJJ).

LJJ, es una sociedad cooperativa belga cuyo objeto social, en el momento de los hechos del litigio principal, consistía en explotar y gestionar establecimientos asistenciales, así como en ejercer todas las actividades que se refieren directa e indirectamente a la asistencia sanitaria y cuidados de los enfermos, de las personas mayores y de los discapacitados u otros.

Posteriormente, LJJ notificó a la Administración tributaria belga el comienzo de su actividad de alquiler de estudios destinados a personas que se valen por sí mismas, además de ofertar diferentes servicios a título lucrativo, como por ejemplo el acceso a un restaurante o a un salón de peluquería.

Como consecuencia de importantes obras inmobiliarias efectuadas por LJJ, para comenzar la explotación de la nueva actividad, la compañía procedió a la deducción del IVA que había soportado en tales obras. No obstante, y tras una inspección, las Autoridades fiscales belgas concluyeron que LJJ no tenía derecho a deducir tal IVA, toda vez que esa sociedad era un sujeto pasivo cuyas operaciones, efectuadas en el marco del funcionamiento de su residencia de viviendas asistidas, estaban exentas del IVA.

A raíz de lo anterior se decide plantear al Tribunal si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que están comprendidas en la exención prevista en esa disposición las prestaciones suministradas por una residencia de viviendas asistidas, que no obtiene subvenciones ni cualquier otra forma de ventaja o de intervención financiera por parte de los poderes públicos, siendo que dichas prestaciones se realizan a título lucrativo y consisten en la puesta a disposición de personas con una edad mínima de 60 años de alojamientos particulares que les permiten vivir de manera totalmente independiente, así como la prestación de servicios opcionales a título lucrativo, a los que también pueden tener acceso los residentes.

Responde de forma afirmativa el TJUE, sobre la premisa de que tales prestaciones que esa residencia de viviendas asistidas está obligada a ofrecer en virtud de la normativa nacional pertinente, tengan por objeto garantizar la asistencia a las personas mayores y dispensar cuidados a éstas y correspondan a las que los hogares de ancianos también están obligados a ofrecer con arreglo a esa normativa nacional.

Respecto de las demás prestaciones dispensadas a título lucrativo por dicha residencia de viviendas, establece el Tribunal que, si bien podría existir alguna duda sobre la posibilidad de aplicar esta exención a algunas de aquellas (tales como los servicios de peluquería y estética), podrán acogerse igualmente a dicha exención en la medida en que correspondan a las prestaciones que los hogares de ancianos están obligados a ofrecer - con arreglo a la normativa nacional correspondiente- y, por tanto, estén directamente relacionados con la asistencia social y tengan carácter indispensable para la realización de las prestaciones exentas, siendo este un extremo cuya comprobación corresponde al órgano jurisdiccional nacional.

Por otra parte, establece el Tribunal como respuesta a una cuestión prejudicial planteada, que, respecto de la aplicación de aquella exención, resulta irrelevante que se hayan reconocido a la explotación de una residencia de viviendas asistidas - como la controvertida en el litigio principal-, subvenciones o cualquier otra forma de ventaja o de intervención financiera por parte de los poderes públicos.

II. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 9637/2015, de 21 de enero de 2016

Ejercicio del derecho a optar por deducir cuotas soportadas en el período de liquidación o en posteriores — Rectificación al alza de las cuotas deducidas en un período — Modificación de la opción

La cuestión analizada por el TEAC consiste en determinar si en el IVA, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, cabe o no la modificación de las cuotas soportadas deducibles, inicialmente declaradas, mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria.

En este supuesto, el contribuyente presentó declaración-liquidación de IVA en el plazo establecido en la normativa del Impuesto. Posteriormente, fuera del mencionado plazo voluntario, presentó escrito de rectificación en la que solicitaba la inclusión de determinadas cuotas deducibles que habían sido soportadas en el período de liquidación pero no habían sido incluidas en el correspondiente modelo 303.

La Administración denegó la mencionada rectificación, interponiendo el contribuyente recurso de reposición y, contra la desestimación de éste, Reclamación Económico-Administrativa ante el TEAR de Castilla-La Mancha. Este último acordó estimar la reclamación, estableciendo: *“Este Tribunal entiende que en el supuesto de inclusión de cuotas debidamente soportadas y debidamente registradas puede el obligado tributario, si las omitió en la autoliquidación en que dichas cuotas se habían soportado y registrado, incluirlas en una solicitud de rectificación, ya que no puede hablarse de la modificación de una opción elegida, como sería en el caso de la opción entre solicitar la devolución o la compensación (artículo 99.5 LIVA) o la renuncia a la aplicación del régimen simplificado (artículo 122 LIVA), sino de un error en la concreción o cuantificación de la cuota tributaria (a ingresar, a compensar o a devolver) que en cada período de liquidación está obligado a determinar el sujeto pasivo en virtud del artículo 167 de la Ley 37/1992. Así pues, planteada la solicitud de rectificación en los términos expresados, considera este Tribunal no existe impedimento legal alguno derivado de la normativa legal antes expresada para que deba rechazarse la rectificación planteada”*.

Frente a la mencionada Resolución, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formuló recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En este caso, el TEAC, basándose en lo establecido en sus Resoluciones de 16 de septiembre de 2014 y 21 de junio de 2011, considera que *“el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en uno u otro período de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en el período impositivo en el que se devengaron, o en los sucesivos períodos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho, tal y como establece el apartado tercero del artículo 99 de la Ley del Impuesto”*. En este sentido, el TEAC determina que, dado que el ejercicio de las deducciones de las cuotas de IVA soportadas se puede ejercer en el período impositivo en el que éstas se soportan o en los siguientes, una vez ejercida una u otra opción mediante la presentación de la correspondiente declaración, la misma no podrá rectificarse con posterioridad, salvo que se efectúe dentro del plazo reglamentario de declaración.

De acuerdo con lo anterior, el TEAC estima el recurso de alzada planteado, fijando como criterio que la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una opción, en el sentido que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese período, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes de conformidad con el artículo 99.3 de la LIVA, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3829-15, de 2 de diciembre de 2015

Inversión del sujeto pasivo en las ventas de oro y plata a empresas fundidoras y mayoristas

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

La entidad consultante comprará piezas de oro y plata a particulares. Posteriormente reunirá el oro y la plata y los venderá como lote a otros mayoristas o a empresas especializadas que los fundirán.

En primer lugar, comienza la DGT señalando que en virtud del artículo 84, apartado uno, número 2º, letra b) de la LIVA serán sujetos pasivos los destinatarios, entre otros, en aquellos supuestos en los que se produzcan entregas de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

En este sentido, el propio Reglamento del IVA, en su artículo 24 bis define el concepto de oro sin elaborar y de producto semielaborado de oro. Así, se considerará oro sin elaborar o producto semielaborado de oro el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté destinado a su consumo final.

De conformidad con lo anterior, señala este Centro Directivo que procederá la aplicación de este supuesto de inversión del sujeto pasivo en aquellos supuestos en los que se efectúe una entrega de oro sujeta y no exenta del Impuesto, por tratarse de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro de ley igual a superior a 325 milésimas, y que no pueda calificarse como “oro de inversión” a efectos de lo dispuesto en el artículo 140 de la Ley, en cuyo caso la operación estaría sujeta y exenta de IVA.

Por otro lado, en relación con las entregas de plata, y tras la modificación introducida por la Ley 28/2014 en el artículo 84.Uno.2º de la LIVA que incluye una nueva letra g) con efectos desde el 1 de abril de 2015, será sujeto pasivo el destinatario de aquellas operaciones donde se entreguen los productos definidos en el apartado décimo del anexo de la LIVA, entre los que se encuentran las entregas de plata, platino, paladio, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Por lo tanto, concluye la DGT que la regla de inversión del sujeto pasivo aplicará en particular a las entregas de plata en polvo, en bruto o semilabrada que realice el consultante, a las cuales, además, les será de aplicación el tipo impositivo del 21 por ciento con independencia del destino que le dé el adquirente, en virtud de lo establecido en el artículo 90 de la LIVA.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3830-15 de 2 de diciembre de 2015

Exenciones en operaciones inmobiliarias — Renuncia a la exención

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

La consultante va a adquirir una vivienda arrendada a una persona que es propietaria al cincuenta por ciento en pleno dominio y usufructuaria del otro cincuenta por ciento cuya nuda propiedad corresponde a sus tres hijos. La vivienda se arrienda como despacho profesional.

En primer lugar, comienza la DGT recordando que la exención relativa a segundas y ulteriores edificaciones regulada en el número 22º de apartado Uno del artículo 20 de la LIVA puede ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo cuando el adquirente sea un sujeto pasivo del Impuesto que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición, o cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados total o parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

En este sentido, los requisitos para efectuar tal renuncia se completan en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, el cual dispone que la misma deberá ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, quien además deberá justificar con una declaración suscrita su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado, o en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción total o parcial del Impuesto.

De conformidad con lo anterior, es necesario que el transmitente que efectúe la renuncia sea sujeto pasivo del Impuesto en los términos del artículo 5 de la LIVA, donde se establece que en particular tendrán esa consideración, entre otros, los arrendadores de bienes.

Por otro lado, recuerda la DGT que el número 23º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA establece la exención de los arrendamientos que tengan la consideración de servicios y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto determinados bienes, entre los que se encuentran los edificios o partes de los mismo destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

De acuerdo con lo dispuesto, en la transmisión de la nuda propiedad del inmueble hay que tener en consideración la condición o no de empresario o profesional de los transmitentes, de forma que no estará sujeta al Impuesto la parte correspondiente a la nuda propiedad de los tres hijos en la medida que los mismos no tienen tal condición de acuerdo con el escrito de consulta. No estando sujeta dicha transmisión al Impuesto, no cabe por tanto la aplicación de la renuncia a la exención mencionada con anterioridad.

Por otro lado, y dado que la madre sí tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto debido a su condición de arrendadora del inmueble, la transmisión de su parte de la nuda propiedad si estará sujeta pero exenta de IVA, resultando aplicable la renuncia a la exención conforme a lo establecido en el artículo 20, apartado dos, de la Ley del Impuesto.

Por último, y en relación con la transmisión del derecho de usufructo por quien es sujeto pasivo del Impuesto, aclara la DGT que determinará la sujeción al mismo. Sin embargo, no será de aplicación la exención regulada en el número 23º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA, al no tratarse de un edificio exclusivamente destinado a viviendas. En consecuencia, la citada transmisión estará sujeta y no exenta de IVA.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3864-15, de 3 de diciembre de 2015

Tratamiento a efectos de IVA de la compraventa de créditos

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que debe recibir, a efectos del IVA, la compraventa de créditos por la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

Una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea ha suscrito un contrato de compraventa de créditos mediante el cual ha adquirido a entidades residentes en España diversas carteras de créditos y préstamos hipotecarios frente a entidades generalmente residentes.

En algunos casos la acreedora hipotecaria procede a la ejecución hipotecaria frente a la entidad deudora del crédito. En estos casos, de llegar a la fase de subasta y si esta queda desierta, la acreedora hipotecaria procederá a adjudicarse el inmueble reservándose en el acto de la subasta la facultad de ceder el remate en favor de la consultante. A cambio de la cesión del remate la consultante (establecida en el territorio español de aplicación del impuesto) pagará a la acreedora hipotecaria el importe del crédito que esta vería cancelado (valor de adjudicación) y un importe adicional.

Ambas entidades (acreedora hipotecaria y consultante cesionaria) forman parte de un grupo de sociedades con sede en otro Estado miembro.

La DGT señala, en primer lugar, la sujeción al IVA de los servicios que presta la consultante en el TAI conforme a lo establecido en los artículos 4 y 5 de la Ley de IVA.

No obstante lo anterior, la DGT continua señalando por otra parte que, el artículo 11 de la misma norma preceptúa que se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al IVA que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

A efectos de la determinación del régimen de tributación en el IVA de las operaciones indicadas en el escrito de consulta, debe distinguirse si:

- 1) en la subasta judicial a que se alude, las posturas de los licitadores se hacen "en calidad de ceder el remate a un tercero".
- 2) o si tal cesión del remate se efectúa con posterioridad a la celebración de la subasta.

En el primer caso, se distinguirían a su vez las dos operaciones siguientes:

- a) La cesión del remate efectuada mediante precio por el ejecutante, (acreedor hipotecario) a un tercero (la entidad consultante). Dicha operación estaría sujeta al IVA, según lo establecido en el artículo 4 de la Ley de IVA.

Por tanto, la base imponible de esta operación será el importe total de la contraprestación que el acreedor hipotecario perciba del tercero cesionario por la transmisión de dicho derecho.

- b) La transmisión del inmueble objeto de subasta judicial efectuada por el propietario al cesionario del remate. Dicha entrega estará sujeta al IVA si el transmitente es un empresario o profesional y el inmueble forma parte de su patrimonio empresarial o profesional.

Asimismo, la DGT señala que podrá estar exenta o no dependiendo de la naturaleza del inmueble objeto de la subasta (terreno rústico, solar, edificación nueva, segunda transmisión de edificación, etc.), sin perjuicio de la renuncia a la exención contenida en el artículo 20.Dos de la Ley de IVA.

En el segundo caso planteado, se produciría una doble transmisión del dominio del inmueble, la efectuada por el propietario al acreedor hipotecario inicial y la que este realiza al consultante. En cuanto a esta última, resultaría sujeta y exenta del IVA, si concurren los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.22º, de la Ley de IVA, estando la transmisión de la vivienda, en este caso, sujeta a ITP Y AJD.

No obstante lo anterior, en la determinación de la base imponible habrá que estar a lo previsto en el artículo 78 de la Ley de IVA, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas especiales del artículo 79 de dicha norma, en cuyo caso exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

Por último, la DGT en relación con el sujeto pasivo de la operación de cesión del remate de una subasta efectuada por el ejecutante acreedor hipotecario, no establecido en el TAI, a un tercero (la entidad consultante) establecida en dicho territorio, pone de manifiesto que será de aplicación el artículo 84.Uno.2º, es decir, la inversión del sujeto pasivo se aplica, cumplidos los requisitos establecidos en la Ley.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3942-15, de 9 de diciembre de 2015

Tratamiento a efectos del IVA de los servicios prestados a través de una plataforma web y las comisiones cobradas

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción a efectos del IVA de los servicios prestados en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante va a usar una plataforma web que permite a los usuarios invertir o financiar determinados proyectos de artistas musicales. De esta forma, el consultante recibirá en su cuenta las aportaciones, menos un determinado porcentaje en concepto de diversas comisiones para la gestora de la plataforma, y una vez conseguido el importe correspondiente transferirá la cantidad al proyecto.

A tal efecto, la DGT comienza su contestación refiriéndose al artículo 4 de la Ley del Impuesto, en virtud del cual para que una operación quede sujeta al IVA debe ser realizada por un empresario o profesional a título oneroso. En este sentido, trae a colación la DGT las Sentencias “Tolsma” y “Kuwait Petroleum” que nos recuerdan que una entrega de bienes sólo se efectúa a título oneroso si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado.

Del escrito de consulta se desprende que la plataforma web es titular de un estudio de grabación que permite financiar proyectos musicales de artistas con las aportaciones dinerarias de multitud de personas que, a cambio, reciben del artista unas recompensas, sin especificar las mismas.

Como consecuencia de lo anterior, señala la DGT, en el supuesto planteado, en el caso de que los aportantes tengan derecho a recibir bienes o servicios por sus aportaciones, las entregas podrían constituir la contraprestación de los bienes y servicios que van a percibir, en la medida en que sólo pueden disfrutar de dichos

bienes quienes aportan determinadas cantidades y bajo la premisa que quienes llevan a cabo los proyectos tengan la consideración de empresario o profesional en los términos señalados. En este caso, los bienes y servicios prestados por vía electrónica quedarán sujetos y no exentos del IVA.

Por el contrario, si las aportaciones se realizasen sin recibir bienes o servicios a cambio, estas no responderán a actos de consumo alguno, por lo que no quedarán sujetas al Impuesto.

Por otro lado, si la consultante contrata mediante un precio con una entidad financiera un servicio de recepción de fondos en una cuenta de su titularidad para que ésta pueda gestionar los pagos y las devoluciones que aquella ordene, la DGT entiende que esta prestación de servicios puede calificarse como un servicio de intermediación en el pago que estará exenta del IVA en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3983, de 12 de diciembre de 2015

Determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional- Carácter independiente

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

El consultante, persona física, es socio al 50 por ciento de una sociedad dedicada al sector de los seguros y presta, a la misma, servicios relacionados con dicha actividad.

A tal efecto, comienza la DGT señalando, que de acuerdo con el artículo 4.uno y 5 de la Ley de IVA están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas en el TAI por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Asimismo, trae a colación el artículo 11.dos.1º, el cual dispone que se considera prestación de servicios el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. En este sentido la DGT señala que lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al IVA es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5º de la Ley de IVA establece que no estarán sujetos los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo anterior, el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla la actividad objeto de consulta.

En este sentido, el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 y en la de 25 de julio de 1991, Asunto 202/90.

Asimismo, la jurisprudencia nacional determina que los indicios de la dependencia o ajenidad se han tomado de forma objetiva, sin referirlas a la existencia o no de un determinado porcentaje de titularidad en la entidad por parte de aquel que presta los servicios.

Por consiguiente, la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del IVA debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece el TJUE.

Concretamente, en relación con las condiciones laborales, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al IVA requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del Impuesto.

Finalmente, la DGT señala que es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el TJUE en el asunto C-235/85, el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.

En consecuencia con todo lo anteriormente, la DGT concluye que la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al IVA exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

En este sentido, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del IVA en la medida en que no concurra la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta si los medios de producción residen en el propio socio.

En supuestos, como el que es objeto de consulta, de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad o en el socio, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

Por tanto, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y es la sociedad la que responde frente a terceros estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7. 5º de la Ley de IVA.

En caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo citado anteriormente por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad residente en el TAI estarían sujetas al IVA.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4143-15, de 30 de diciembre de 2015

Modificación de base imponible – Procedimiento judicial – Acuerdo transaccional

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la obligación de modificar al alza la base imponible de la operación a la que se refiere el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una sociedad mercantil que ante el impago de un crédito por un cliente, y habiendo transcurrido el plazo de un año, procedió a interponer reclamación judicial para el cobro del crédito. Practicó una modificación de base imponible por insolvencia del deudor conforme al artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 y emitió la correspondiente factura rectificativa. Posteriormente la sociedad deudora entró en concurso de acreedores. La consultante consiguió el cobro del crédito a través de los avalistas, administradores de la sociedad deudora, por lo que ha desistido de la reclamación judicial.”

De acuerdo con la redacción del artículo 80.Cuatro C) de la Ley del IVA, como regla general una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación.

No obstante, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado sí que deberá a modificar al alza mediante la expedición de una nueva factura rectificativa.

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT entiende que en la medida en que de los hechos de la consulta se desprende que el consultante ha desistido del procedimiento judicial, procede la modificación al alza de la base imponible. De esta forma, el consultante deberá expedir una nueva factura rectificativa en el plazo de un mes a contar desde que se produjo el desistimiento.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4147-15, de 30 de diciembre de 2015

Regularización de la situación tributaria – Rectificación de autoliquidación o devolución de ingresos indebidos

En la presente consulta, la DGT analiza el método correcto para regularizar la situación tributaria de la consultante, en relación con el siguiente supuesto de hecho:

“Una Junta de compensación viene facturando al consultante por diferentes derramas necesarias para la urbanización de terrenos. En 2013 se procedió a dejar sin efecto dos derramas de 2004, viniendo obligada la Junta a devolverlas”.

De acuerdo con los artículos 80 y 89 de la Ley del IVA la DGT determina que a tenor del supuesto de hecho expuesto, en el caso de que una operación quede sin efectos, se deberá modificar la base imponible y las cuotas impositivas repercutidas mediante la expedición de una factura rectificativa emitida conforme a lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En relación con la regularización de la situación tributaria, la DGT recuerda que, tal y como señala el artículo 89.cinco de la Ley del IVA, un sujeto pasivo podrá optar entre iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT o regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

No obstante, en el presente supuesto de hecho la DGT indica que debe tenerse en cuenta que el informe de Subdirección General de Tributos, con fecha 13 de febrero de 2014, señala que para la obtención de la devolución de ingresos indebidos que se ha producido como consecuencia de la presentación de una autoliquidación, el procedimiento aplicable es el de rectificación de autoliquidación y no el de devolución de ingresos indebidos.

Siendo esto así, la DGT concluye que en el supuesto analizado no se habría producido ingreso indebido alguno, pues la repercusión inicial se efectuó conforme a Derecho, siendo entonces la junta de compensación quien deberá rectificar la repercusión efectuada, regularizando la situación tributaria en la declaración-

liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4149-15, de 30 de diciembre de 2015

Determinación de la base imponible – Subvenciones vinculadas al precio

A partir del siguiente supuesto de hecho, la DGT ha analizado la consideración de las subvenciones descritas en el mismo como vinculadas al precio de los servicios realizados por la consultante:

“La entidad consultante es una sociedad anónima de trabajo temporal cuyo objeto social comprende, entre otros, la realización de actividades de intermediación laboral y de colocación propias de las agencias de colocación, la prestación de servicios de orientación, formación e información profesional.

A la consultante se le ha concedido por el órgano competente de una Comunidad Autónoma una subvención por la realización de acciones de intermediación laboral para la inserción en el mercado de trabajo de personas desempleadas en colocación con agencias de colocación.

De conformidad con las previsiones de la Orden EMO/227/2014, el sistema de determinación de la subvención se efectúa según una fórmula mixta de "pago por acciones" y "pago por objetivos".

El "pago por acciones" consiste en un pago fijo abonado por entrevista inicial efectuada por la consultante. El "pago por objetivos" es un pago condicionado a la efectiva inserción laboral del personal seleccionado.”

En primer lugar, la DGT expone los criterios recogidos en la jurisprudencia comunitaria en relación con los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio:

- i. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.
- ii. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.
- iii. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

No obstante, dichos requisitos han de ser matizados por la reciente sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, en el asunto C-151/13 en la que se pone de manifiesto que no es necesario que las cantidades percibidas se vinculen a una prestación de servicios perfectamente individualizada.

Por el contrario, el Tribunal estima que lo que es determinante para la inclusión en la base imponible de la subvención de referencia es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar. En un segundo plano, menos determinante, se sitúa el hecho que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada.

De acuerdo con lo anterior, la DGT estima que existe una relación directa entre las transferencias recibidas por la consultante, “pago por acciones” y “pago por objetivos”, y los servicios prestados de intermediación laboral y, por tanto, las cantidades percibidas por la consultante constituyen la contraprestación de sus servicios y formarán parte de la base imponible del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4153-15, de 30 de diciembre de 2015

Servicios de procurador – Devengo del Impuesto – Expedición de la factura

A través de esta consulta, la DGT analiza el devengo del Impuesto en los servicios de procurador en el marco del siguiente supuesto de hecho:

“El consultante presta servicios como procurador. Algunos procedimientos judiciales finalizan con jura de cuentas, que puede ser impugnada y finalmente será fijada por el secretario judicial.”

En primer lugar, recuerda la DGT que, de acuerdo con su doctrina, el devengo en las prestaciones de servicios sujetas al IVA y efectuadas por abogados y procuradores se produce cuando concluya cada uno de los servicios gravados por dicho Impuesto, salvo que se produzcan pagos anteriores a la realización de tales servicios, en cuyo caso, el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial de dichos importes.

En segundo lugar, y en relación con la jura de cuentas, señala la DGT que se trata de un procedimiento independiente del propio en que haya intervenido el procurador al que le adeudan la minuta. Dicho procedimiento tiene por objeto conseguir que los procuradores, que hayan intervenido en un determinado procedimiento judicial, puedan resarcirse, de forma sumaria y expeditiva, de los gastos que el ejercicio de las labores de representación y defensa procesal les haya ocasionado.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que el procedimiento de jura de cuentas deriva de una actividad profesional ejercida por el consultante para su cliente, determina la DGT que las prestaciones de servicios de la que deriva la correspondiente deuda, estarán sujetas al IVA.

Por último, concluye la DGT que las prestaciones de servicios profesionales efectuadas por el consultante estarán sujetas y no exentas del debiendo expedirse la correspondiente factura en el momento de realizarse la operación, salvo que el destinatario sea un empresario o profesional, en cuyo caso podrá expedirse antes del día 16 del mes siguiente.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4169-15, de 30 de diciembre de 2015

Entidad holding – Deducción del IVA soportado por la entidad

En la presente consulta, la DGT tras realizar un análisis cronológico de la jurisprudencia del TJUE en relación con las sociedades holding, examina la posible deducibilidad del IVA soportado por una sociedad holding en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una entidad holding que presta servicios de gestión, asesoramiento y financieros a sus filiales.

Los referidos servicios son repercutidos según un criterio de imputación de costes determinado en virtud de un acuerdo de previo de valoración presentado a la Administración tributaria.”

Con el objeto de analizar la posible deducibilidad por este tipo de sociedades, la DGT, en primer lugar, señala que la condición de empresario o profesional de una entidad holding vendrá delimitada por la actividad realizada por la misma, pudiendo así distinguir entre sociedades holding puras (mera tenedora de participaciones) o mixtas (con intervención en la gestión de las participaciones que ostenta).

De acuerdo con el escrito de la consulta, resulta que la consultante desarrolla actividades de naturaleza económica, de gestión de participaciones de sus filiales, y de administración de emisiones. En este sentido, señala la DGT que la prestación de dichos servicios permiten considerar a la consultante como una sociedad holding mixta.

En segundo lugar y una vez aclarada la condición de la consultante, la DGT para analizar si la entidad puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios para el ejercicio de su actividad, plasma los fundamentos jurídicos más relevantes a estos efectos de, entre otras, las sentencias del TJUE: *Cibo Participaciones, S.A.*, *Larentia y Minerva*, *Floridienne* y *Berginvest y EDM*.

Así, de acuerdo con el escrito de la consulta, indica la DGT que la consultante participa en la gestión de todas sus filiales repercutiendo a las mismas la totalidad de sus costes directos e indirectos según un acuerdo previo de valoración presentado ante la Administración tributaria. Por consiguiente, la actividad desarrollada por la consultante queda sujeta al IVA, pudiendo ésta deducir el Impuesto soportado con los requisitos y limitaciones expuestos en el Título VIII de la Ley del IVA.

Respecto a aquellas operaciones financieras sujetas al IVA realizadas por la consultante, la DGT razona si la concesión de préstamos y avales a las filiales deben incluirse en la prorrata.

Con este objeto, indica la DGT que será necesario estudiar si las mencionadas operaciones financieras pueden considerarse como actividad financiera, y si así fuera, determinar si dichas operaciones financieras pueden considerarse como actividad no habitual o accesorio de acuerdo con lo dispuesto por la Directiva.

En relación al primer requisito, parece claro que la consultante realiza una actividad financiera sobre la base de que está dada de alta en el IAE en el epígrafe relativo a “Servicios financieros y contables”, consistiendo su actividad a estos efectos en la concesión de préstamos a las entidades participadas.

Respecto al segundo requisito, es necesario examinar si las operaciones financieras de referencia tienen la consideración de accesorias o no habituales a efectos de su inclusión en el porcentaje de prorrata. En este sentido, la DGT tras valorar, sobre la base de las pautas establecidas por la sentencia EDM, los requisitos cuantitativos y cualitativos necesarios para determinar la accesoriedad de las operaciones en cuestión, concluye que la concesión de préstamos y avales por la consultante se trata de una operación accesorio en relación con su actividad principal.

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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