



Boletín de IVA

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo, por la que se aprueban los modelos 364 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y 365 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reconocimiento previo de las exenciones relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, así como otra normativa tributaria.
2. Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos ("vouchers").

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-263/15 (Lajvér).

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14 (Eurogate Distribution-DHL Hub Leipzig).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de junio de 2016. Asunto C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016. Asunto C-186/15 (Kreissparkasse Wiedenbrück).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016. Asunto C-229/15 (Mateusiak).
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de junio de 2016. Asunto C-11/15 (Český rozhlas).
7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de junio de 2016. Asunto C-267/15 (Gemeente Woerden).
8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de mayo de 2016. Nº de recurso 570/2015.
9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de mayo de 2016. Nº de recurso 448/2015.
10. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 17 de mayo de 2016. Recurso Nº 391/2014.
11. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Resolución nº 454/2016, de 21 de abril de 2016.

III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1924-16, de 4 de mayo de 2016.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1941-16, de 5 de mayo de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2033-16, de 11 de mayo de 2016.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2051-16, de 12 de mayo de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2061-16, de 13 de mayo de 2016.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2267-16, de 24 de mayo de 2016.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2312-16, de 25 de mayo de 2016.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2336-16, de 26 de mayo de 2016.

I. Normativa

- 1. Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo, por la que se aprueban los modelos 364 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y 365 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reconocimiento previo de las exenciones relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, así como otra normativa tributaria**

Esta Orden, en primer lugar, aprueba dos modelos para la aplicación de las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en las operaciones interiores e intracomunitarias, previstas en el artículo 5 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, aprobado por el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero. Dichos modelos serán aplicables para las solicitudes presentadas con posterioridad al 1 de enero de 2017.

Los modelos aprobados son:

- el modelo 364 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado»
- y el modelo 365 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reconocimiento previo de las exenciones relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado».

Por otra parte, se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban los formularios 360 y 361 -devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA español-, para ajustarla a los cambios normativos introducidos en el apartado Dos del artículo 163 vices de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Esta modificación será aplicable desde el 3-6-2016.

Por último, se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. Esta modificación tiene como finalidad, por una parte extender con carácter general la obligatoriedad de las Grandes Empresas de presentar electrónicamente documentación, solicitudes o manifestaciones de opciones que no figuran en los propios modelos o formularios de declaración o

autoliquidación y documentación con trascendencia tributaria relativa a procedimientos tributarios gestionados por la Agencia Tributaria a través del Registro Electrónico de la misma (aplicable desde 1-7-2016), y por otra parte instrumentar, a través de la figura del apoderamiento, la presentación electrónica de una única Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, modelo 030, formulada por ambos cónyuges (aplicable desde 3-6-2016).

2. Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos (“vouchers”)

Con fecha 1 de julio de 2016 se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo de 27 de junio de 2016 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos (“vouchers”).

Las modificaciones que se realizan en la Directiva 2006/112/CE, del IVA, tienen como finalidad contemplar normas específicas que regulen el tratamiento de los bonos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Estas normas solo se aplicarán a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018 y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

Recogemos a continuación algunos de los aspectos más importantes contenidos en la citada Directiva:

- a) Las mencionadas normas solo tienen por objeto los bonos que pueden ser utilizados a efecto de canje por bienes o servicios. Por lo tanto, no son objeto de estas normas los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, pero que no dan derecho a recibir los bienes o servicios propiamente dichos.

Estas disposiciones no provocarán cambio alguno en el tratamiento a efectos del IVA para los títulos de transporte, entradas de cine y a museos, sellos de correos u otros semejantes.

- b) Se delimita qué es un bono a efectos del IVA, distinguiéndolos de los instrumentos de pago. A tal fin, se definen los bonos -que pueden presentarse en soporte físico o formato electrónico- como *“un instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento.”*.
- c) También se definen los distintos tipos de bonos, para regular el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones ligadas a cada uno de ellos. Así, se distinguen las siguientes clases de bonos:
- “bono univalente”: aquél en el que a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que

se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios; y

- "bono polivalente": cualquier bono que no sea un bono univalente.

d) Cuando el tratamiento a efectos del IVA correspondiente a la prestación o entrega subyacente de bienes o servicios pueda determinarse con certeza desde el momento de la emisión de un bono univalente (esto es, cuando se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios), cada transferencia debe quedar sujeta al IVA –como entrega de bienes o prestación de servicios-, incluida la propia emisión del bono univalente. La entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuada a cambio de un bono univalente no se debe considerar una operación independiente, puesto que en este caso el IVA devengado de la correspondiente operación se habrá ingresado por el suministrador con ocasión de la puesta en circulación del bono.

Así, en el caso de los bonos univalentes, se considera que cada transferencia, incluida la propia emisión de dicho bono, constituye la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono univalente. En este caso, ese sujeto pasivo tendría que declarar el IVA sobre la contraprestación recibida por el bono univalente según lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE. En cambio, si los bonos univalentes son emitidos o distribuidos por un sujeto pasivo que actúa en nombre de otra persona, no se consideraría que ese sujeto pasivo ha participado en la entrega o prestación subyacente.

e) Para los bonos polivalentes, el IVA debe percibirse cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios a los que se refiere el bono. En este contexto, las transferencias anteriores a dichas operaciones de bonos polivalentes no estarán sujetas al IVA, al no producirse hecho imponible alguno sujeto al impuesto.

Para garantizar la exactitud de la cuota del IVA abonada en relación con los bonos polivalentes respecto de los cuales el IVA sobre la entrega de bienes subyacente o la prestación de servicios subyacente solo es exigible en el momento del canje, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, el suministrador de los bienes o prestador de los servicios debe declarar el IVA en función de la contraprestación abonada por el bono polivalente. A falta de dicha información, la base imponible debe ser igual al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación correspondiente, menos el importe del IVA sobre los bienes entregados o servicios prestados. Cuando se utiliza parcialmente un bono polivalente para una entrega de bienes o prestación de servicios, la base imponible debe ser igual a la parte correspondiente de la contraprestación o el valor monetario, menos el importe del IVA correspondiente a los bienes entregados o servicios prestados.

Por otro lado, los servicios de intermediación o las prestaciones de servicios de distribución o de

promoción, que puedan identificarse con ocasión de la comercialización del bono, deben quedar sujetas al IVA.

- f) Finalmente, ha de señalarse que estas modificaciones no contemplan aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su período de validez, y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-263/15, Lajvér

Directiva 2006/112/CE — Artículo 9, apartado 1 — Conceptos de "sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido" y de "actividad económica" — Artículo 24, apartado 1 — Concepto de "prestación de servicios" — Obras de ingeniería rural — Construcción y explotación de un sistema de evacuación de aguas por una sociedad mercantil sin ánimo de lucro — Incidencia de la financiación de las obras mediante ayudas de Estado y ayudas de la Unión Europea

Las demandantes en el litigio principal son sociedades mercantiles sin ánimo de lucro que, como tales, realizan una actividad económica que no está dirigida a la obtención de un beneficio y que sólo pueden realizar una actividad económica de tipo empresarial con carácter complementario. Fueron constituidas con la finalidad de efectuar y posteriormente explotar obras de ingeniería rural en terrenos propiedad de sus socios, a saber, una canalización para la evacuación de aguas, un depósito de aguas y un pozo para aluviones.

Los trabajos necesarios para la realización de dichas obras fueron financiados mediante fondos estatales y de la Unión Europea. Las demandantes contaban con los permisos administrativos para la ejecución de los trabajos, así como con la autorización de los propietarios de los terrenos afectados. Por otro lado, se acordó que las demandantes percibirían de dichos propietarios un canon de explotación de las obras de ingeniería rural durante un período de ocho años.

Las demandantes encargaron la preparación y la ejecución de las operaciones a una mercantil, quién emitió facturas con IVA por los trabajos efectuados, que las demandantes quisieron deducirse.

No obstante, las autoridades fiscales de Hungría denegaron a las demandantes el derecho a deducción debido a que la actividad planeada no constituye una «actividad económica», en el sentido del artículo 6 de la Ley del IVA.

Se decide plantear al Tribunal, en primer lugar, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que la explotación de obras de ingeniería rural, como las controvertidas en el litigio principal, por una sociedad mercantil sin ánimo de lucro constituye una actividad económica en el sentido de dicho precepto, a pesar de que, por un lado, dichas obras se hayan financiado en gran medida mediante ayudas estatales y, por otro, su explotación sólo dé lugar a ingresos por el cobro de un canon de reducido importe.

Señala el TJUE que la actividad controvertida en el litigio principal consiste en la explotación de obras de ingeniería rural que constan de una canalización para la evacuación

de aguas, un depósito de aguas y un pozo para aluviones. Esta actividad deberá considerarse comprendida en el concepto de «actividades económicas», en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, si se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En el caso de autos, estas prestaciones dan o darán lugar a una retribución, dado que las demandantes en el litigio principal pretenden cobrar a los propietarios de los terrenos afectados un canon de explotación de las obras de ingeniería rural durante un período determinado de ocho años.

En estas circunstancias, procede considerar a juicio del TJUE que la explotación de dichas obras se lleva a cabo con el fin de obtener ingresos. Además, señala el Tribunal que en virtud de reiterada jurisprudencia, el período de ocho años durante el cual se pretende cobrar el canon de explotación confiere a éste el carácter de ingresos continuados en el tiempo.

Por otra parte, la circunstancia de que las inversiones efectuadas se hayan financiado en gran medida mediante ayudas concedidas por el Estado miembro y por la Unión no influye en opinión del TJUE en la naturaleza económica o no de la actividad ejercitada o prevista por las demandantes en el litigio principal, dado que el concepto de «actividad económica» tiene carácter objetivo y se aplica con independencia no sólo de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sino también de la modalidad de financiación por la que opte el operador en cuestión, incluso cuando se trate de subvenciones públicas.

Respecto de la consideración de la explotación de las obras como una prestación de servicios a título oneroso, responde afirmativamente el TJUE dado que:

- i. Tales prestaciones guardan una relación directa con el canon percibido o que se percibirá, siempre y cuando dicho canon de reducido importe constituya el contravalor del servicio prestado - recuerda el Tribunal en este sentido que la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso- y,
- ii. Ello aun cuando las prestaciones se realicen en cumplimiento de obligaciones normativas.

Puntualiza el Tribunal que incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar si el importe de dicho canon permite apreciar la existencia de una relación directa entre las prestaciones de servicios efectuadas o que se efectuarán y dicha contraprestación, y, por consiguiente, el carácter oneroso de las prestaciones de servicios.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14, Eurogate Distribution

Régimen de depósito aduanero — Régimen de tránsito externo — Deuda aduanera originada a raíz del incumplimiento de una obligación — Exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido

Eurogate está autorizada a gestionar un depósito aduanero privado desde el año 2006. La contabilidad de existencias de este depósito se lleva mediante un programa informático.

Como depositaria, Eurogate introdujo en su depósito aduanero privado mercancías no comunitarias procedentes de sus clientes con el fin de reexportarlas fuera del territorio de la Unión Europea. Al retirarse las mercancías del depósito aduanero se realizaron declaraciones en aduana para su reexportación.

Durante una inspección aduanera, se comprobó que las salidas de las mercancías controvertidas habían sido inscritas en la contabilidad de existencias entre 11 y 126 días después de su salida efectiva, es decir, en una fecha excesivamente tardía según el artículo 105, párrafo primero, del Código aduanero, en relación con los artículos 529, apartado 1, y 530, apartado 3, del Reglamento de aplicación.

La oficina aduanera principal de la ciudad de Hamburgo reclamó los derechos de aduana y de IVA por importación correspondientes a las mercancías inscritas de forma extemporánea en la contabilidad de existencias. Eurogate interpuso una reclamación contra esa liquidación al entender que, en este caso concreto, no debería producirse el devengo de las cuotas de IVA a la importación pues la mercancía en cuestión, jamás entró en el circuito económico de la UE.

En estas circunstancias, se decide plantear al Tribunal, en primer lugar, si el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el IVA sobre mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias se devenga en caso de que se origine una deuda aduanera exclusivamente por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 204 del Código aduanero.

El Tribunal de Justicia ya declaró, en la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Eurogate Distribution, que, en el caso de una mercancía no comunitaria, el incumplimiento de la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias prevista a tal efecto la salida de la mercancía de un depósito aduanero, a más tardar en el momento en que se produce esa salida, hace nacer una deuda aduanera respecto a dicha mercancía, aun cuando ésta haya sido reexportada, según lo establecido en el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero.

No obstante, en el litigio principal ha quedado acreditado que el incumplimiento de dicha obligación se comprobó después de la reexportación de las mercancías de que se trata. Por ello, esas mercancías estaban amparadas por el régimen de depósito aduanero hasta su reexportación, y no se discute que no existía riesgo alguno de que entraran en el circuito económico de la Unión.

Por lo tanto, dado que las mercancías de que se trata en el litigio principal aún no habían abandonado ese régimen en la fecha de su reexportación, no puede considerarse que hubieran sido objeto de una «importación» a efectos del artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva. En consecuencia, dado que no hubo importación en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, las mercancías de que se trata no estaban sujetas al IVA con arreglo a la disposición anterior.

El 5 de enero de 2011 se inició un procedimiento de tránsito externo T 1 en relación con mercancías no comunitarias. Después de iniciarse el procedimiento, las mercancías debían ser transportadas dentro del plazo establecido, y como muy tarde el 12 de enero de 2011, hacia Macao (China) pasando por la aduana del aeropuerto de Hannover (Alemania) o de Leipzig (Alemania). DHL, que es un transportista a efectos de lo expresado en el artículo 96, apartado 2, del Código aduanero, olvidó presentar las mercancías en la aduana del aeropuerto de Leipzig antes de expedirlas a Macao.

No se pudo liquidar el régimen de tránsito con arreglo al artículo 366, apartado 2, del Reglamento de aplicación, al no poder presentarse los documentos requeridos, motivo por el cual se procedió a liquidar la deuda aduanera de forma irregular junto con las correspondientes cuotas de IVA a la importación.

DHL solicitó la devolución del IVA por importación satisfecho en virtud de aquella liquidación, al amparo del artículo 236 del Código aduanero, solicitud que fue rechazada, motivo por el cual DHL decidió recurrir la denegación de devolución de las cuotas de IVA a la importación, al entender que la mercancía nunca entró en el circuito económico alemán.

En estas circunstancias, se decide plantear al Tribunal si el artículo 236, apartado 1, del Código aduanero comunitario, en relación con lo dispuesto en la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que el IVA por importación de mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias sometidas a vigilancia aduanera, pero que han originado una deuda aduanera debido al incumplimiento de una obligación establecida en el artículo 204 del Código aduanero, no se entiende legalmente devengado cuando la persona considerada deudor es aquella a quien incumbía la obligación incumplida sin estar facultada para disponer de esas mercancías.

Señala el Tribunal que de la resolución de remisión se desprende que el incumplimiento de la obligación de liquidación del procedimiento de tránsito externo mediante la presentación de las mercancías de que se trata en el procedimiento principal ante la aduana competente antes de su expedición con destino a un país tercero originó una deuda aduanera con arreglo al artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, lo cual no discuten las partes del citado litigio principal. No obstante, señala el TJUE que esas mercancías, que fueron reexportadas sin entrar en el circuito económico de la Unión, permanecieron, por ello, en régimen de tránsito externo hasta la fecha de su reexportación.

Por lo tanto, dado que las mercancías de que se trata aún no habían abandonado ese régimen en la fecha de su reexportación, a pesar de haber sido introducidas materialmente en el territorio de la Unión, no puede considerarse a juicio del Tribunal que hubieran sido objeto de una «importación» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA.

Así, dado que no se había producido una importación en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, las mercancías de que se trata no estaban sujetas al IVA

con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA.

Con base en lo anterior, concluye el Tribunal que en una situación como la del litigio principal, no existe ningún deudor del IVA, dado que no se devenga el IVA sobre las mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias cuando estas mercancías no han abandonado los regímenes aduaneros establecidos en el artículo 61 de la Directiva IVA, y ello aun cuando se haya generado una deuda aduanera exclusivamente con arreglo al artículo 204 del Código aduanero.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de junio de 2016. Asunto C-332/14, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

Directiva de IVA — Artículo 17, apartado 5, párrafo tercero — Ámbito de aplicación — Deducción del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados al mismo tiempo en operaciones impositivas y en operaciones exentas — Modificación de la normativa nacional que prevé el método de cálculo de la prorrata de deducción — Artículo 20 — Regularización de las deducciones — Seguridad jurídica — Confianza legítima

El TJUE da respuesta en esta sentencia a diversas cuestiones prejudiciales planteadas respecto de la prorrata de deducción de bienes y servicios adquiridos en relación con un inmueble que se utilice para realizar operaciones con derecho a la deducción del IVA, junto con operaciones que no conlleven tal derecho.

En primer lugar, se plantea al Tribunal si el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción o la adquisición se afecten exclusivamente, en un primer momento, a una u otra de estas distintas operaciones, para que, en un segundo momento, sólo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que no sean susceptibles de la

afectación descrita se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie.

Señala el TJUE que, dado el diferente alcance del derecho a deducción en función del uso al que se destinen los bienes o servicios gravados con IVA, los Estados miembros están obligados a prever, en principio, que la determinación del importe del derecho a deducción exige en un primer momento que los sujetos pasivos afecten los bienes y servicios adquiridos por los que hayan soportado IVA a las diversas operaciones a que se destinen. En un segundo momento, apunta el Tribunal que incumbe a las autoridades competentes de esos Estados aplicar a esos bienes y servicios el régimen de deducción correspondiente a su afectación, teniendo en cuenta que, en lo que atañe a los bienes y servicios que no se destinan a un único tipo de operación, ha de aplicarse el régimen previsto en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.

En primer lugar, por lo que respecta a la primera fase, es decir, a la afectación de los bienes y servicios a las

operaciones en que se utilicen, señala el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en el caso de que se empleen para la construcción de un inmueble de uso mixto, esta afectación resulta excesivamente compleja en la práctica y, por tanto, difícilmente realizable.

Apunta en este sentido el TJUE que una normativa nacional puede efectivamente autorizar a los sujetos pasivos a no efectuar la afectación de esos bienes y servicios, con independencia del uso a que se destinen, cuando estén ligados a la adquisición o a la construcción de un inmueble de uso mixto y esta afectación sea en la práctica difícilmente realizable.

En lo que atañe a los bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto, imputar esos bienes y servicios a las diferentes operaciones efectuadas con ese inmueble parece, por lo general y a juicio del Tribunal fácilmente realizable en la práctica; sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo en cuanto a los bienes y servicios de que se trata en el asunto principal que da origen a este sentencia.

Por lo que respecta a la segunda fase, es decir, al cálculo del importe de la deducción, señala el TJUE que, en relación con los bienes y servicios que se afecten al mismo tiempo a operaciones con derecho a deducción y a operaciones que no conllevan tal derecho, si bien conforme al artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, este importe se calcula en principio sobre la base de una prorrata que, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, se determina con arreglo al

artículo 19 de dicha Directiva (mediante la aplicación de un criterio de reparto basado en el volumen de negocios), resulta a su vez admisible que, cuando recurran a alguna de las opciones previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden aplicar un método de cálculo distinto del mencionado en el apartado anterior de la presente sentencia, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar ese primer método.

Por consiguiente, concluye el Tribunal que si las operaciones de que se trate consisten, como las que son objeto del litigio principal, en el arrendamiento de distintas partes de un inmueble, que en algunos casos dan derecho a deducción y en otros no, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el recurso a un método de cálculo del derecho a deducción mediante la aplicación de un criterio de reparto

en función de la superficie puede conducir a un resultado más preciso que el derivado de la aplicación del método basado en el volumen de negocios.

Respecto de las cuestiones prejudiciales adicionales planteadas al Tribunal, estas pueden resumirse como sigue:

- Se plantea si resulta obligatoria la práctica de la regularización de las deducciones del IVA practicadas por bienes o servicios incluidos en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, al amparo del artículo

20 de dicha Directiva, como consecuencia de la modificación, durante el período de regularización de que se trate, del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de esas deducciones.

Responde de forma afirmativa el TJUE, toda vez que, a su juicio, se desprende tanto del contexto del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva como del objetivo que preside el mecanismo de regularización de las deducciones establecido por dicha Directiva que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que prevé la hipótesis de la modificación del método de cálculo del derecho a deducción aplicable a los bienes y servicios de uso mixto.

- Se plantea por último al Tribunal si los principios generales del Derecho de la Unión de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional aplicable que no prevé expresamente la regularización, en el sentido del artículo 20 de la Sexta Directiva, del impuesto soportado tras la modificación del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de ciertas deducciones, ni adopta un régimen transitorio, aun

cuando el Tribunal Supremo haya estimado razonable, de manera general, el reparto del impuesto soportado efectuado por el sujeto pasivo siguiendo el criterio de reparto aplicable antes de dicha modificación.

Responde de forma negativa el TJUE, ya que (i) aun suponiendo que una modificación de la legislación nacional que defina el método de cálculo del derecho a deducción pueda considerarse repentina e imprevisible, no parece que concurren en un contexto como el que subyace en el litigio principal las circunstancias que justifican la adopción de un régimen transitorio adaptado y (ii) el mero hecho de que un tribunal supremo del Estado miembro en cuestión haya considerado «razonables» ciertas normas nacionales no impide que el legislador proceda a su modificación ni que se efectúen regularizaciones a resultas de esta modificación.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016. Asunto C-186/15, Kreissparkasse Wiedenbrück

Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Artículo 173, apartado 1 — Bienes y servicios utilizados simultáneamente para las operaciones sujetas y para las operaciones exentas (bienes y servicios de uso mixto) — Determinación del importe de la deducción del impuesto sobre el valor añadido — Prorrata de deducción — Artículo 174 — Prorrata de deducción calculada aplicando una clave de reparto según el volumen de negocios — Artículo 173, apartado 2 — Régimen excepcional — Artículo 175 — Regla de redondeo de la prorrata de deducción — Artículos 184 y 185 — Regularización de las deducciones

La Kreissparkasse es una entidad de crédito que determinó que la prorrata de deducción aplicable al IVA que había gravado su adquisición de bienes y servicios de uso mixto fue del 13,55 % por el ejercicio de 2009 y del 13,18 % por el ejercicio de 2010, porcentajes que redondeó al 14 %. Al efectuar el cálculo, para esos ejercicios, del importe de las regularizaciones que debía llevar a cabo de conformidad la

Ley nacional a raíz de su renuncia a un régimen de exención tributaria de las operaciones realizadas con su clientela profesional, la entidad también aplicó prorratas de deducción que redondeó al 14%.

Tras una inspección tributaria la entidad fue objeto de una liquidación complementaria del impuesto, motivada por haber redondeado indebidamente a la unidad superior las prorratas de deducciones del IVA.

En estas circunstancias, se decide plantear al Tribunal en primer lugar si el artículo 175, apartado 1, de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de

que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla del redondeo establecida en ese precepto cuando la prorrata de deducción se calcula

de acuerdo con uno de los métodos especiales contemplados en el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva.

Señala el Tribunal que si bien un Estado miembro puede adoptar la regla de redondeo, establecida en el artículo 175 anterior para cualquier cálculo del derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios de uso mixto, incluido el supuesto en que se utilice uno de los métodos especiales establecidos en el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva, los Estados miembros son libres de no adoptar esa regla cuando el derecho a deducir se calcule de acuerdo con uno de esos métodos especiales.

En segundo lugar, se decide plantear al Tribunal si los artículos 184 y siguientes de la Directiva de IVA deben interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a aplicar la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de esta Directiva, en caso de regularización, cuando la prorrata de deducción se ha calculado con arreglo a uno de los métodos previstos en el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva o en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.

El artículo 184 de la Directiva de IVA establece que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. De acuerdo con el artículo 185, apartado 1, de esta Directiva, la regularización se efectuará, en particular, cuando se hayan producido modificaciones en los elementos tomados inicialmente en consideración para determinar la cuantía de las deducciones.

La regla de redondeo establecida en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva de IVA es un elemento que fue tomado en consideración para determinar el importe inicial de la deducción. No obstante, en el supuesto de que la prorrata de deducción se determine aplicando uno de los métodos especiales establecidos en el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva, los Estados miembros no están obligados a utilizar esa regla de redondeo para determinar el importe inicial de la deducción.

Por tanto, los Estados miembros sólo están obligados a aplicar la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva, en caso de regularización cuando, en virtud de su legislación nacional, la prorrata de deducción ha sido calculada de acuerdo con uno de los métodos establecidos en el artículo 173, de dicha Directiva

o en el artículo 17, de la Sexta Directiva, en el supuesto de que esa regla se haya aplicado para determinar el importe inicial de la deducción.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016. Asunto C-229/15, Mateusiak

Directiva 2006/112/CE — Artículos 18, letra c), 184 y 187 — Operaciones imponibles — Cesación de la actividad económica imponible — Tenencia de bienes que hayan dado lugar a la deducción del IVA — Regularización de las deducciones — Período de regularización — Tributación en virtud del artículo 18, letra c), de la Directiva 2006/112 después de la expiración del período de regularización.

En la presente cuestión prejudicial se decide plantear al Tribunal si el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica imponible del sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de éste, cuando los bienes hayan dado derecho a una deducción del IVA en el momento de su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al IVA en el caso de que haya expirado el período de regularización previsto en el artículo 187 de la citada Directiva.

Responde de forma afirmativa el Tribunal, argumentando, en primer lugar, que del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA se desprende que la tenencia de bienes por un sujeto pasivo en caso de cesación de su actividad económica imponible podrá asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición.

Continúa argumentando que en dicha disposición no se establece ningún otro requisito, en particular vinculado a un plazo después de la adquisición durante el que deba producirse la tenencia posterior al cese de la actividad para poder ser sometida a tributación, y en lo que se refiere a su aplicación, dicha disposición no contiene ninguna remisión a las disposiciones relativas a la regularización de la deducción previstas en los artículos 184 a 192 de la Directiva de IVA.

Señala el Tribunal que la tributación prevista en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA se basa únicamente en la premisa del acaecimiento de una nueva operación imponible en la fecha del cese de la actividad económica.

Dicha disposición tiene en cuenta las modificaciones del valor de los activos de empresa, durante todo el tiempo que se utilicen para las actividades empresariales, ya que, conforme al artículo 74 de la Directiva IVA, en los casos de operaciones como las previstas en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a

falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.

Concluye así el TJUE que la base imponible de la operación en caso de cese de la actividad económica imponible es el valor de los bienes de que se trate determinado en la fecha

del cese, que por lo tanto tiene en cuenta la evolución experimentada por el valor de los citados bienes entre su adquisición y el cese de la actividad económica.

6. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, de 22 de junio de 2016, asunto C-11/15, Český rozhlas

Directiva de IVA — Artículo 2, punto 1 — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Concepto — Radiodifusión pública — Financiación mediante tasa

Ceszy rozhlas (en adelante Ceszy), es una persona jurídica cuya actividad es la radiodifusión pública de programas radiofónicos.

Mediante la presentación de declaraciones complementarias relativas al período comprendido entre marzo y diciembre de 2006, Ceszy incrementó su derecho a deducción del IVA, excluyendo del cálculo de prorrata, las prestaciones correspondientes a las tasas radiofónicas que le fueron abonadas. Previamente había declarado estas prestaciones como operaciones exentas del IVA que no daban lugar a la deducción del impuesto.

Al denegar las autoridades tributarias la exclusión de dichas prestaciones, y tras conocer del asunto diversas distancias jurisdiccionales checas, se plantea al Tribunal si el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal, que se financia mediante una tasa abonada por las personas que sean propietarias o que posean un receptor de radio y que es ejercida por una sociedad de radiodifusión:

- constituye una prestación de servicios «realizada a título oneroso», a efectos de dicho precepto, pero exenta del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, o bien
- que tal actividad no constituye ninguna operación sujeta a gravamen que esté incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

En primer lugar, señala el TJUE que, tal y como ha declarado en reiteradas ocasiones, el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», a efectos del citado artículo 2, punto 1, supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido. En el caso presente considera el Tribunal que entre Ceszy y las personas sujetas a la tasa radiofónica no existe ninguna relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre el servicio de radiodifusión pública y la citada tasa.

Asimismo señala el Tribunal que la obligación de abonar la tasa radiofónica no trae causa de la prestación de un servicio respecto del cual la tasa constituya el contravalor directo, sino que depende de la mera posesión de un receptor de radio, sea cual sea el uso que se le dé al mismo. Además, el acceso al servicio de radiodifusión es libre y en ningún modo se encuentra vinculado al abono de la tasa.

Por último, el TJUE apunta que el pago de la tasa no trae causa de una relación jurídica que implique un intercambio

de prestaciones recíprocas, sino de la ejecución de una obligación impuesta por la ley.

Concluye así el Tribunal que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal no constituye ninguna prestación de servicios «realizada a título oneroso», y, por consiguiente, no está incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

7. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, de 22 de junio de 2016, asunto C-267/15, Gemeente Woerden

Impuesto sobre el valor añadido — Impuesto soportado — Deducción

El municipio de Woerden encargó la construcción de dos edificios destinados a un uso múltiple y dedujo la casi totalidad del IVA que le había sido facturado.

Por otro lado, la Fundación para la gestión de los edificios de Woerden (en adelante Fundación), cuyo objeto es la gestión inmobiliaria y la promoción de la cooperación entre los distintos usuarios de los inmuebles, adquirió los edificios en cuestión al municipio de Woerden. El precio de venta equivalía a aproximadamente un 10% del precio de coste de su construcción.

A continuación, la Fundación cedió gratuitamente el uso de una parte de los edificios a tres centros de enseñanza primaria especial y arrendó las demás partes a título oneroso a distintos arrendatarios. Este arrendamiento a título oneroso está exento del IVA, con excepción del arrendamiento de las instalaciones deportivas.

Tras cuestionarse en distintas instancias administrativas y jurisdiccionales la naturaleza de las entregas de los inmuebles realizadas por el municipio y el correspondiente derecho a la deducción incurrido por este con motivo de la construcción de los mismos, se plantea al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

En circunstancias como las que originaron el litigio principal, en las cuales el sujeto pasivo hizo construir un edificio y lo vendió por un precio inferior a su coste de construcción, ¿tiene el sujeto pasivo derecho a la deducción de la totalidad del impuesto sobre el valor añadido que pagó por la construcción de ese edificio y no sólo a una deducción parcial de este impuesto en proporción a las partes de dicho edificio que el adquirente del mismo utiliza para actividades económicas (en el caso de autos, el arrendamiento a título oneroso)?.

Señala, en primer lugar el Tribunal que, la Directiva del IVA no supedita el derecho a deducir a ningún requisito relativo a la utilización de los bienes o servicios en cuestión por parte de la persona que los reciba del sujeto pasivo, puesto que ello implicaría que cualquier operación realizada por un sujeto pasivo con un adquirente de los bienes o un destinatario de los servicios que no ejerza una actividad económica, como por ejemplo los particulares, restringiría el derecho a deducción del sujeto pasivo.

Considera el TJUE que, de la resolución de remisión se desprende que el municipio de Woerden debe calificarse de sujeto pasivo en el sentido de la Directiva del IVA. Asimismo, de dicha resolución resulta que los edificios de que se trata en el litigio principal fueron entregados al municipio de Woerden por otro sujeto pasivo y que el

municipio los utilizó en el marco de una operación sujeta al IVA, esto es, la entrega de dichos edificios a título oneroso a la Fundación.

Por consiguiente, el municipio de Woerden tiene derecho a deducir la totalidad del IVA soportado, y ello sin tomar en consideración el uso que el adquirente o destinatario haga de los bienes que dicho municipio le entregó.

En cuanto al hecho de que, en el asunto examinado en el litigio principal, el sujeto pasivo entregara un bien por un precio que no cubría todos los costes, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que el resultado de la operación económica carece de pertinencia para el derecho a la deducción, siempre que la propia actividad esté sujeta al IVA.

A mayor abundamiento, señala el Tribunal que de su propia jurisprudencia se deduce que si el precio de entrega es inferior al precio de coste, la deducción no puede limitarse en proporción a la diferencia entre estos dos precios, ni siquiera cuando el precio de entrega es considerablemente inferior al precio de coste, a no ser que sea meramente simbólico.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de mayo de 2016. N° recurso 570/2015

Sujeción al IVA o no de la transmisión de un hotel junto con otros elementos - artículo 7.1º de la Ley del IVA - Consideración o no como unidad económica autónoma

La presente sentencia del Tribunal Supremo se centra en analizar si la transmisión patrimonial efectuada cumple o no las condiciones dispuestas por el artículo 7.1º de la Ley del IVA al objeto de que la misma tenga la consideración de una transmisión de unidad económica autónoma y, por ende, pueda quedar no sujeta al IVA.

En este sentido, los hechos que no han resultado controvertidos por las partes fueron los siguientes:

- La entidad recurrente adquirió del proveedor A un edificio destinado a la actividad hotelera, junto con las licencias necesarias para su funcionamiento (de primera ocupación, medioambiental y turística).
- Asimismo, adquirió del proveedor B (el cual se encontraba explotando en régimen de arrendamiento el hotel) la totalidad de los activos afectos a la explotación del hotel, singularmente, las instalaciones hoteleras, el menaje del hotel, el mobiliario, los elementos decorativos, las existencias, los equipos, las aplicaciones informáticas al tiempo que también se subrogó respecto de sus relaciones laborales y con sus proveedores.
- La entidad recurrente no adquirió los medios operativos que venía utilizando el proveedor B puesto que disponía de sus propios medios en la medida en que su actividad es la explotación hotelera.
- Una vez que la entidad recurrente es la propietaria del inmueble, firmó un contrato de arrendamiento con la entidad B para la explotación del hotel.

En primera instancia, la entidad recurrente consideró que había realizado dos adquisiciones de bienes las cuales, individualmente consideradas, no tenían la consideración

de unidad económica autónoma a los efectos del artículo 7.1º de la Ley del IVA. Así pues, el tratamiento a efectos del IVA que se otorgó a dichas adquisiciones fue:

- la compraventa realizada a la entidad A quedó sujeta y no exenta al IVA, previa renuncia a la exención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, por lo que se repercutió cuota del IVA la cual la entidad recurrente consignó en su autoliquidación.
- la compraventa de los activos realizada a la entidad fue valorada en "cero" euros.

La recurrente defiende que la adquisición del inmueble a la entidad A no pudo calificarse como una transmisión de una unidad económica autónoma, en la medida en la que no se transmitieron activos materiales afectos a la explotación del hotel así como que el transmitente no tenía estructura organizativa alguna sino que era una mera arrendadora del inmueble.

En cuanto a la venta de los bienes provenientes del proveedor B, en la medida en la que los mismos fueron valorados a cero euros, no existe incidencia tributaria a efectos del IVA.

Una vez señalado lo anterior, el Tribunal Supremo al igual que hiciera la Sala de Instancia previa, considera que de acuerdo con el artículo 7.1º de la Ley del IVA así como de la jurisprudencia comunitaria emitida por parte del TJUE, y en especial del Asunto C-497/01 Zita Modes, en la operación descrita se ha transmitido elementos necesarios para seguir desarrollando una actividad hotelera, como el edificio con las licencias necesarias para su ocupación y explotación, por lo que es posible considerar que los elementos transmitidos componen una unidad económica autónoma.

A este respecto, considera el Tribunal Supremo que el hecho de que exista un arrendamiento posterior a la entidad B no desvirtúa la consideración del conjunto de bienes transmitidos como una unidad económica autónoma, cuya actividad puede seguir desarrollándose.

Así pues, el Tribunal Supremo concluye considerando que la operación realizada debió tener la consideración de "transmisión de unidad económica autónoma", no debiendo estar sujeta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA por lo que procede a denegar la deducibilidad y devolución de la cuota del IVA soportada por parte de la recurrente.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de mayo de 2016. Nº recurso 448/2015

Renuncia a la exención recogida del artículo 20.Dos de la Ley del IVA – Requisitos contenidos en el artículo 8.1 del reglamento del Impuesto. Interpretación finalista y antiformalista

La cuestión planteada en el presente recurso de casación consiste en determinar si cabe aplicar la renuncia a la exención dispuesta en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, al amparo de lo dispuesto por el artículo 8 .1 del Reglamento del Impuesto, en el supuesto de la transmisión de una serie de fincas rústicas cuando en la escritura pública de compraventa no consta expresamente

declaración alguna del adquirente en la que manifieste que es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición.

En su lugar, las partes hicieron constar en la escritura de compraventa que *"aseguran los comparecientes que la sociedad vendedora ha repercutido y cobrado a la parte comprada el importe del IVA ascendiente a XX y por cuya cantidad dicha parte vendedora otorga en favor de la compradora la más formal y firme carta de pago que en derecho proceda"*.

Pues bien, la recurrente (la Comunidad de Madrid) formula un único motivo de casación al considerar que se ha vulnerado el articulado antes mencionado y que no se ha respetado la jurisprudencia más reciente de ese Tribunal, en particular, en sentencias de 9 de abril de 2014, de 21 de noviembre de 2011, de 9 de junio de 2011, de 23 de diciembre de 2009 y de 24 de enero de 2007.

Por su parte, la parte recurrida señala uno de los últimos pronunciamientos de ese Tribunal, de 15 de enero de 2015, en la que se recoge un compendio de los pronunciamientos habidos.

Pues bien, el Tribunal compara la sentencia recurrida y las sentencias alegadas de contraste (tanto por la parte recurrente como por la recurrida) y confirma que existe contradicción manifiesta (de los pronunciamientos contenidos y de doctrina) pues, en base a hechos idénticos o sustancialmente iguales a los considerados en el supuesto objeto de litigio, las sentencias de contraste consideran válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA, cumpliéndose los requisitos de forma del artículo 8.1 del Reglamento del IVA.

Así, el Tribunal aclara que la posición actual de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la interpretación de las exigencias contenidas en el mencionado artículo 8.1 aboga por una interpretación antiformalista de los requisitos exigidos para la renuncia a la exención del IVA, primando una interpretación finalista de los mismos. De esta manera, lo importante no es que se cumpla con una serie de requisitos meramente formales, sino el cumplimiento de la finalidad exigida para los mismos, esto es, que se encuentre suficientemente acreditado que las partes acuerdan sujetar la operación al IVA, al conocer el transmitente que el adquirente tiene la condición de empresario o profesional con total derecho a la deducción del Impuesto.

10. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 17 de mayo de 2016. Recurso Nº391/2014

Deducción de cuotas soportadas. Concepto cesión de uso. Atenciones a clientes

En el supuesto de hecho, el Tribunal Económico Administrativo (en adelante, TEAC) confirma que la parte actora no puede deducirse las cuotas soportadas por el concepto de IVA en la adquisición de diverso material de terraza (mesas, sillas, sombrillas y pies de sombrillas) que posteriormente se entrega a terceros en concepto de "atención para clientes" en virtud del artículo 96.Uno.5º de la Ley de IVA.

La primera cuestión que analiza la Audiencia Nacional, es la calificación que se le otorga a la entrega del

material de terraza a los diversos establecimientos de hostelería con publicidad de una marca de bebidas determinada en los objetos de terraza.

En este sentido, la entrega del mobiliario debe tener la consideración de atención a clientes y no como objeto publicitario. La ley de IVA, en el artículo 7.2º establece que tendrán la consideración de objetos publicitarios los que carezcan de valor comercial intrínseco, en el caso analizado, los elementos entregados tienen valor y cubren necesidades concretas de los establecimientos, que, de no haberse obtenido de la parte actora se deberían adquirir en el mercado con un desembolso económico.

En segundo lugar, corresponde analizar si son entregas gratuitas como atenciones a clientes o si corresponde considerarlo como entrega onerosa entendida como una cesión de uso en concepto de depósito al estar vinculada su entrega con la adquisición y comercialización de las bebidas que se publicitan en los elementos mobiliarios.

A este respecto, afirma la parte recurrente que se trata de una operación compleja, entre la venta de bebidas y la cesión de uso de material de terraza. Se afirma que existen recibos firmados por los titulares de los establecimientos de hostelería que expresan que la entrega de material de terraza con la publicidad está condicionada a la compra y posterior venta de los productos que se publicitan en dicho material.

La valoración que hace la Audiencia Nacional, considera que la actividad de la empresa recurrente consiste en la fabricación y comercialización de bebidas por lo que la entrega del material de terraza es una atención a clientes al margen de la actividad principal, sin que exista una relación directa e inmediata entre productos suministrados y la entrega del mobiliario de terraza, siendo la vinculación imprescindible para dar un tratamiento conjunto a efectos de IVA en la operación.

Asimismo, la Audiencia Nacional señala que no consta acreditado que la entrega de ese mobiliario tenga lugar a cambio de ningún compromiso, por parte de los establecimientos. En otro sentido, la parte recurrente había otorgado a la entrega de mobiliario el tratamiento contable de gasto corriente, mientras que si hubiera sido cesión de uso debió incluir contablemente como inmovilizado material activo el citado mobiliario.

Por todo lo expuesto, la Audiencia desestima el recurso que presenta la mercantil confirmando la resolución del TEAC, y por lo tanto, no puede deducirse las cuotas soportadas en concepto de IVA por adquisición del material de terraza.

11. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Resolución nº 454/2016, de 21 de abril de 2016

Exención en las prestaciones de servicios de asistencia social (art. 20.Uno.8º LIVA) – Servicios de intermediación inmobiliaria

En la presente sentencia, el TSJ de Madrid se pronuncia sobre la aplicación de la exención contemplada en el art.20.Uno.8º de la Ley del IVA a los servicios de búsqueda de vivienda prestados por una fundación a personas en riesgo de exclusión social.

La entidad recurrente es una entidad de carácter social que presta servicios de asesoramiento sobre seguridad vial a jóvenes y niños. Asimismo, la fundación gestiona programas relacionados con el acceso a una vivienda digna para personas en dificultades, creando sinergias entre dichas personas y los propietarios de viviendas desocupadas.

Según el criterio de la Administración, las actividades relacionadas con la vivienda no tienen el carácter de asistencia social por lo que no estarían exentas. La argumentación de la Administración se fundamenta, por un lado, en el concepto de asistencia social desarrollado por el Ministerio de Asuntos Sociales y, por otro, en una sentencia del Tribunal Supremo que confirmó la improcedencia de la exención en relación con otra fundación cuyo fin era atender la demanda de vivienda de sectores de la sociedad que no podían acceder a ofertas públicas o privadas.

Por tanto, la cuestión radica en determinar si los servicios de intermediación prestados por la fundación puede calificar como actividades de acción social.

Para ello, el TSJ recurre a la interpretación de la normativa comunitaria realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, "TJUE"). En virtud de dicha jurisprudencia, para calificar una actividad como acción social o de protección a la juventud, en el sentido del artículo 13 de la Sexta Directiva:

- a) Debe estar relacionada con la asistencia o protección social,
- b) debe prestarse por organismos que tengan un carácter esencialmente social,
- c) deben existir disposiciones específicas, y
- d) las actividades deben tener un carácter de interés general.

En este punto destacar que el TJUE no exige la falta de ánimo de lucro para el reconocimiento de la exención.

En virtud de lo anterior, dado que la recurrente es una entidad de carácter social reconocida, que se dedica a actividades de interés general y cuya

finalidad es operar en ámbitos sociales de escasos recursos, el TSJ concluye que la actividad de facilitar el acceso a la vivienda es constitutiva de acción social y, por ende, se encuentra incluida en el ámbito del artículo 20.Uno.8º de la Ley del IVA.

III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1924-16, de 4 de mayo de 2016

Prestaciones de servicios – Exención – Organismos internacionales

En la presente contestación, la DGT rectifica la anterior Resolución de fecha 27 de abril de 2016 con número de consulta vinculante V1875-16 en lo relacionado con la exención de las prestaciones de servicios realizadas en favor de organismo internacionales reconocidos por España, sobre la base del siguiente supuesto de hecho:

"La consultante ha sido adjudicataria de un contrato de prestación de servicios con el Banco Europeo de Inversiones."

La DGT recuerda que en el artículo 22 de la Ley del IVA se incluyen como organismos internacionales reconocidos por España el Banco Europeo de Inversiones y, por consiguiente, los servicios prestados a éste estarán exentos según lo dispuesto por el artículo citado.

En este mismo sentido, se pronuncian el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y la Orden EHA/1729/2009, de 25 de junio, por la que se aprueba el modelo de Certificado de exención del IVA y de los Impuestos Especiales en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares.

Por consiguiente, de acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por la consultante al Banco Europeo de Inversiones quedarán sujetos y exentos del Impuesto.

Respecto a las obligaciones formales como consecuencia de la realización de una prestación interna de servicios, señala la DGT que la consultante no está obligada a consignar dicha operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349.

Sin embargo, dichas operaciones habrán ser objeto de declaración en la casilla 60 de Información

adicional relativa a "Exportaciones y operaciones asimiladas" del modelo 303 de autoliquidación del IVA.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1941-16, de 5 de mayo de 2016

Efectos en el Régimen Especial de Grupo de Entidades como consecuencia de la participación adquirida por la consultante

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

La mercantil consultante como consecuencia de una operación de canje de valores ha pasado a ostentar el 54% de una entidad dominante de un grupo de IVA en su modalidad básica.

En primer lugar, la DGT analiza la figura de la entidad dominante del mismo haciendo referencia al artículo 163 quinquies de la Ley, y concluye que al haber adquirido una participación de más del 50% en el capital de la entidad dominante de un grupo de entidades, la entidad consultante cumpliría los requisitos para ostentar la condición de dominante en el sentido indicado en el apartado Dos del citado artículo.

A continuación, la DGT analiza el momento en el que la consultante pasa a ser dominante de un grupo. Para ello, expone los criterios establecidos en la consulta vinculante V2302-10, en la que el órgano consultivo analizó los efectos derivados de un proceso de fusión por absorción en el que una de las entidades absorbidas era, con anterioridad a la fusión, la sociedad dominante de un grupo de entidades, concluyendo que en ese caso la condición de entidad dominante sería asumida por la sociedad absorbente desde el momento de la adquisición.

Tras destacar las diferencias existentes entre el supuesto del canje de valores planteado y la fusión por absorción analizada en la citada consulta, la DGT concluye que en este caso, no extinguiéndose la sociedad dominante del grupo –como sí sucedía en el supuesto de la fusión-, no será hasta el 1 de enero del año natural siguiente al de la realización del canje que la entidad adquirente pasará a ostentar la condición de entidad dominante del grupo de entidades, persistiendo hasta dicha fecha inalterado en su composición el grupo preexistente.

Para que resulte de aplicación el régimen especial al nuevo grupo, la entidad adquirente deberá comunicar a la AEAT, a lo largo del mes de diciembre del año anterior, la composición del grupo de entidades que va a aplicar dicho régimen.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2033-16, de 11 de mayo de 2016

Declaración anual de operaciones con terceras personas – Revendedor de teléfonos móviles – Inversión del sujeto pasivo

En la presente consulta, la DGT analiza la forma de consignar en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones de bienes a un mismo proveedor que realiza la consultante.

En particular, la consultante adquiere bienes por los que soporta cuotas del IVA y, por otro lado, teléfonos móviles, tabletas digitales y ordenadores portátiles, respecto de los que es sujeto pasivo por inversión de acuerdo con la normativa del IVA, al ser considerado un empresario revendedor de esta clase de bienes.

Así, la DGT, de acuerdo con el artículo 34.1.k) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, expone que en la citada declaración se harán constar separadamente aquellas operaciones, realizadas entre las mismas partes, en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de la operación según lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA.

Por consiguiente, el consultante estará obligado a consignar de forma separada las adquisiciones de bienes en las que es sujeto pasivo por inversión (teléfonos móviles, tabletas digitales y ordenadores portátiles) y las demás adquisiciones de bienes y servicios.

Por último, matiza la DGT que en la adquisición de teléfonos móviles, tabletas digitales y ordenadores portátiles, en la que hay inversión del sujeto pasivo, el consultante no soportará cuota de IVA alguna, siendo el importe a declarar de cada operación la contraprestación o precio satisfecho al proveedor.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2051-16, de 12 de mayo de 2016

Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sujeto pasivo de la operación, obligaciones formales y momento del devengo

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

Una persona física de nacionalidad uruguaya, va a adquirir una embarcación de recreo, que se encuentra en territorio español, a dos ciudadanos holandeses que residen en Holanda. La embarcación estaba afecta a la actividad de arrendamiento como chárter náutico y el comprador va a afectar igualmente la embarcación a la misma actividad.

Comienza la DGT determinando que la entrega de la embarcación está sujeta al IVA, al realizarse, presumiblemente, por un empresario o profesional, y efectuarse en el TAI.

Respecto a quién ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto, el órgano consultivo señala que lo será el empresario o profesional que realice la entrega y, caso de no estar establecidos en el TAI los vendedores de la embarcación, resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 84.Uno.2º.a) de la LIVA y el consultante sería el sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, la DGT también se plantea la posibilidad de que los vendedores dispongan de un establecimiento permanente en el TAI, haciendo referencia al criterio mantenido por ese centro directivo en consulta vinculante V0771-15 respecto a la consideración de edificación de los puntos de amarre, y concluyendo que si los vendedores mantuviesen un punto de amarre para llevar a cabo la actividad de arrendamiento de la embarcación, podría considerarse que disponen de un establecimiento permanente en el TAI. En este caso, los vendedores serían sujetos pasivos del Impuesto, debiendo repercutir el IVA en factura al consultante.

Por otra parte, en relación con el devengo del Impuesto, la DGT indica que se van a realizar sucesivos pagos, teniendo lugar el primero de ellos en el momento en que se firme el contrato de compraventa de la embarcación (con carácter previo a la puesta a disposición de la embarcación).

En consecuencia, conforme a lo establecido en el artículo 75.Dos de la LIVA, el devengo del Impuesto correspondiente al primer pago se producirá en el momento de la firma del contrato privado de compraventa, mientras que el importe de los restantes pagos se devengará a medida que tengan lugar los pagos anticipados, si existieren, y en el momento de la puesta a disposición por el importe restante.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2061-16, de 13 de mayo de 2016

Si las entidades consultantes disponen de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto

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

Las consultantes son dos entidades holandesas no establecidas pero registradas en el territorio de aplicación del Impuesto que forman parte de un grupo petroquímico internacional que, a su vez dispone de una filial en España creada para apoyar las actividades comerciales del grupo en el mercado español.

Por otra parte, para el desarrollo de su actividad, las consultantes han contratado los servicios de depósito, almacenamiento y embalaje con operadores logísticos, así

como con la filial del grupo establecida en el territorio de aplicación del Impuesto para determinadas mercancías. Adicionalmente, otro operador logístico distinto actúa como representante en la importación de las mercancías. El transporte a los clientes se realiza por otras empresas de transporte.

Al margen de los contratos anteriores con los operadores logísticos, las sociedades consultantes no disponen de recursos materiales ni personales en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo el derecho de disposición, si fuera necesario de una parte de las oficinas, que a su vez, arrienda la filial del grupo en España.

A los efectos de determinar si las entidades consultantes disponen de un establecimiento permanente en el TAI, la DGT hace mención en primer lugar a la definición de establecimiento permanente establecida en el artículo 69.Tres.2º de la LIVA, completando dicha definición con la interpretación obtenida a este respecto de la jurisprudencia del TJUE, que indica que para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

A continuación se hace referencia al Reglamento de Ejecución nº282/2011 del Consejo de la UE, que integra en la directiva comunitaria el criterio del TJUE antes expuesto y aclara en qué supuestos se entiende que un establecimiento permanente de una entidad en un país no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en dicho país.

En base a la normativa anterior, la DGT concluye que de la información contenida en el supuesto de hecho no se desprende que las dos entidades holandesas consultantes dispongan de un establecimiento permanente en territorio español, toda vez que ni la contratación de servicios de almacenamiento, embalaje y reembalaje con operadores logísticos independientes o con la filial española del grupo, ni la contratación de servicios administrativos o de representación con la filial española, ni la cesión a estas entidades por parte de dicha filial de su derecho de disposición sobre parte de unas oficinas arrendadas determinan la existencia de un establecimiento permanente de las entidades holandesas en el TAI.

Por consiguiente, señala el Centro Directivo, los servicios prestados por la filial española y por los operadores logísticos a las entidades holandesas no estarían sujetos a IVA en el TAI, en aplicación de la regla de localización establecida en el artículo 69.Uno.1º de la LIVA.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2267-16, de 24 de mayo de 2016

Prestación de servicios – Reglas de localización – Uso efectivo

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción en el Territorio de Aplicación del Impuesto de la operación descrita en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante presta servicios de mediación a una plataforma online establecida en Estados Unidos que a su vez, presta servicios de educación a distancia por medios electrónicos a empresarios situados en el territorio de aplicación del Impuesto.

La DGT inicia su análisis señalando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley de IVA y como regla general, las prestaciones de servicios realizadas entre empresarios y profesionales se entenderán localizadas en sede del destinatario. En este sentido, el servicio de mediación prestado por la consultante a un empresario no establecido en la Comunidad (Estados Unidos) y sin establecimiento permanente en la misma, no estará sujeta al IVA.

No obstante, el artículo 70. Dos de la Ley del IVA establece que se considerarán prestados en el Territorio de Aplicación del Impuesto determinados servicios siempre y cuando su utilización o explotación efectiva se acabe realizando en el Territorio de Aplicación del Impuesto. En ese sentido, la DGT subraya los cuatro requisitos que han de concurrir para poder aplicar dicha norma especial:

- Sólo es aplicable para los servicios expresamente enumerados en la Ley de IVA a estos efectos, ente los que se encuentran los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena prestados por la consultante.
- Con carácter general los servicios con respecto a los que se pretenda aplicar la regla especial deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales.
- Que la aplicación de las normas generales de localización condujesen a la localización de dichos servicios fuera de la Comunidad.
- Los servicios de referencia deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo referido en el artículo 70. Dos de la LIVA, la DGT establece que habrá de actuarse en dos fases:

1. Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70. Dos de la LIVA.
2. Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Respecto a los servicios objeto de consulta, en la medida en que sean inputs empresariales, entiende la DGT que es preciso vincularlos a las operaciones a las que sirvan. A estos efectos, la DGT se remite al papel de trabajo nº 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA de la Comisión, con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado, concluyendo que:

- no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 /CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

- la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor.

Por tanto para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de aquellas operaciones que esté llevando a cabo o tenga previsto realizar en el Estado miembro donde se realiza materialmente el servicio, que se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho territorio.

Como en el supuesto analizado una entidad americana va a desarrollar en territorio de aplicación del impuesto la actividad de educación mediante una plataforma de formación por Internet que tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica, cuyos usuarios estarán establecidos en dicho territorio., concluye el Centro Directivo que resulta aplicable la regla de uso y consumo efectivos a los servicios de mediación realizados por el consultante, en la medida en que el destinatario estará, a través de los mismos, realizando operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en territorio de aplicación del Impuesto.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2312-16, de 25 de mayo de 2016

Condición de contratista principal. Tipo de gravamen. Sujeto pasivo

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

La sociedad consultante que tiene como actividad principal el desarrollo de trabajos de construcción inmobiliaria, ha formalizado contratos de promoción delegada.

La consultante asume con el propietario de la finca los siguientes servicios: redacción del proyecto técnico de la promoción, obtención de licencias, ejecución de obras de construcción, recepción de obras y entrega de la propiedad.

A los efectos de determinar quién es el sujeto pasivo de las operaciones efectuadas por la entidad consultante, la DGT analiza si procede o no ajustarse a lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º f) de la Ley del IVA en virtud del cual:

"Serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los siguientes supuestos de hecho:

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista principal que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitaciones de edificaciones".

Por consiguiente, señala el Centro Directivo, para determinar el sujeto pasivo del Impuesto es necesario considerar si la entidad consultante actúa o no como promotor de la obra. En este sentido, aunque la figura del promotor no ha contado con una caracterización legal precisa, normalmente se vincula con aquel que tiene el carácter de propietario del terreno y que será el beneficiario económico del negocio puesto en marcha.

A criterio de la DGT, la figura del promotor delegado también debe entenderse como incluida en el supuesto de hecho definido en el artículo 84.Uno.2º f) y, por ende, entiende que en supuesto analizado resulta de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Finalmente termina la DGT indicando que, siendo el objeto de la entrega una promoción inmobiliaria en curso, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega ni en su caso la exención aplicable porque la entrega de una edificación en construcción estará sujeta y no exenta del IVA tributando al tipo general del Impuesto del 21%.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2336-16, de 26 de mayo de 2016

Franquicia – Rappel por volumen de compras – Concepto de descuento

A partir del siguiente supuesto de hecho, la DGT ha analizado la posibilidad de que los proveedores de la consultante le emitan factura rectificativa en concepto de rappel por volumen de compras a la misma aunque no haya recibido con anterioridad factura por la compra de estos productos:

"La sociedad consultante realiza como parte de su actividad empresarial la cesión del derecho de explotación de una marca a cambio de determinadas contraprestaciones económicas (franquiciadora de cafeterías) La consultante exige a su red de franquiciados que compre a determinados proveedores. Los proveedores facturan directamente a las sociedades franquiciadas.

La franquiciadora ha negociado un contrato con los proveedores para recibir directamente un "rappel por volumen de compras" de todos los franquiciados de la red."

Como punto de partida, la DGT señala que el contrato de franquicia puede definirse, en términos generales, como un convenio contractual entre dos personas naturales o jurídicas, en el cual, una de las partes (franquiciador) otorga o cede, bajo determinadas condiciones, a la otra parte (franquiciado), los derechos de uso de su marca, logotipo, así como su saber hacer, para la fabricación o comercialización de un producto o la prestación de un servicio a cambio de un pago inicial de asociación y consecutivos pagos en relación al volumen de ventas del franquiciado.

En este sentido, la DGT puntualiza que la cesión de tales derechos constituye una prestación de servicios que estará sujeta al IVA.

En relación con la cuestión planteada, dicho Centro Directivo entiende que los acuerdos entre el franquiciador y los proveedores de sus franquiciados, en cuanto puedan suponer una obligación de hacer o no hacer, podrán constituir una operación sujeta al IVA, si el franquiciador se compromete con un empresario a remitirle unos clientes y percibe una contraprestación de los proveedores por este compromiso, se trata de una prestación de servicios sujeta al Impuesto con independencia de cómo la denomine el consultante y que su importe se determine en función de las compras que los franquiciados realicen a estos proveedores.



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.

© 2016 Deloitte Asesores Tributarios S.L.U.