

## IVA-Abril 2013

### Boletín de Actualidad



**Deloitte Abogados**  
**Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales**

# Índice de contenido

## I. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 28 de febrero de 2013. Asunto C-197/12 (Forwards).

*Deducciones - Posibilidad de denegar el derecho a la deducción de una cuota de IVA consignada en una factura recibida, por el hecho de que dicha factura fue emitida por una entidad considerada como ficticia.*

### 2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Asunto C-275/11 (GfBk).

*Exenciones – Operaciones financieras – Servicios de gestión de fondos comunes de inversión - Exención de la gestión de fondos comunes de inversión – Alcance - Servicios de asesoramiento sobre inversión en valores mobiliarios prestados por un tercero a una sociedad de inversión de capitales, gestora de un fondo común de inversión.*

### 3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Asunto C-424/11 (Wheels).

*Exenciones – Operaciones financieras – Servicios de gestión de fondos comunes de inversión – Servicio de gestión de un fondo integrado por los activos correspondientes a los planes de jubilación de los trabajadores de determinadas empresas.*

### 4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Asunto C-19/12 (Efir).

*Devengo - Base imponible - Constitución de un derecho de superficie por personas físicas en favor de una sociedad, como contraprestación de servicios de construcción prestados por esta sociedad a dichas personas físicas - Contrato de permuta o trueque - Devengo del IVA correspondiente a los servicios de construcción: consideración o no de la constitución del derecho de superficie como un pago anticipado por tales servicios - Determinación de la base imponible del IVA correspondiente a los servicios de construcción cuya contraprestación no es dineraria sino que está constituida por el derecho de superficie.*

### 5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de marzo de 2013. Asunto C-527/11 (Ablessio).

*Obligaciones formales - Número de identificación a efectos del IVA – Validez de la negativa de las autoridades a atribuir dicho número a un empresario porque el mismo no dispone de los medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada – Lucha contra el fraude fiscal – Principio de proporcionalidad.*

**6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de marzo de 2013. Asunto C-108/11 (Comisión / Irlanda).**

*Tipos impositivos - Entregas de caballos y galgos (destinados a fines distintos de la preparación de alimentos), alquiler de caballos y prestaciones de servicios de inseminación.*

**7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de marzo de 2013. Asunto C-91/12 (PFC Clinic).**

*Exenciones - Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y los demás relacionados directamente con aquéllos – Asistencia a personas físicas realizadas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias – Servicios que consisten en la realización de operaciones de cirugía y tratamientos de naturaleza estética – Operaciones de naturaleza meramente cosmética debidas exclusivamente a la voluntad del paciente.*

**8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de marzo de 2013. Asunto C-197/12 (Comisión/Francia).**

*Exenciones - Operaciones asimiladas a exportaciones – Buques - Operaciones destinadas a buques afectos al tráfico remunerado de pasajeros o al ejercicio de una actividad comercial - La aplicación de dicha exención depende la afectación a la navegación en alta mar del barco.*

**9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 27 de febrero de 2013 (nº de recurso 3319/2008).**

*Repercusión – Relación entre el plazo de un año para efectuar la repercusión inicial del IVA, previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA, y el plazo de cuatro años para efectuar la rectificación de las cuotas del Impuesto ya repercutidas, previsto en los apartados Uno y Dos del artículo 89 de la misma Ley – Posibilidad de sustituir la factura por una escritura pública.*

**10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 15 de febrero de 2013. Nº de recurso 419/2011.**

*Deducciones – Cuotas soportadas por automóviles de turismo afectos a la actividad empresarial – Grado de afectación a la actividad - Procedencia de la deducción del 100% de las cuotas soportadas, dado que ha quedado acreditado vía testifical y documental que los vehículos se destinan exclusivamente a las actividades económicas.*

**11. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sentencia de 25 de enero de 2013. Nº de recurso 1018/2007.**

*Deducciones – Universidades - Deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación – Concepto de volumen de operaciones – Aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad.*

## II. Doctrina Administrativa

### 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0033-13 de 3 de enero de 2013

*Hecho imponible – Concepto de empresario – Operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial – Base imponible – Empresa que entrega una “tarjeta regalo” a quienes cumplimentan a través de una página web una encuesta planteada por dicha empresa.*

### 2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0048-13 de 9 de enero de 2013

*Hecho imponible – Operación compleja o compuesta de varios elementos – Servicios de mantenimiento de una maquinaria que comportan la aportación de piezas de repuesto – Reglas de localización.*

### 3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0049-13 de 9 de enero de 2013

*Exenciones – Exportación – Entrega de bienes realizada por una empresa establecida en el territorio de aplicación del IVA a otra empresa que también está establecida en dicho territorio, estando los bienes destinados a la exportación – Requisitos para que dicha entrega esté exenta del IVA en concepto de entrega de bienes con destino a la exportación.*

### 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0053-13 de 9 de enero de 2013

*Devengo – Certificaciones de obra con retención de un determinado porcentaje sobre el importe de las mismas en concepto de garantía - Cobros anticipados – A la finalización de la obra permanecen impagados los importes retenidos en concepto de garantía – Base imponible - Modificación de la base imponible.*

### 5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0153-13, de 21 de enero de 2013.

*Sujeto pasivo – Inversión del sujeto pasivo - Entregas de planchas de plomo de espesor superior a 0,2 mm que se clasifican en la partida arancelaria NCE 78.04.*

### 6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0154-13, de 21 de enero de 2013.

*Operaciones intracomunitarias – Empresa suiza no establecida en el territorio de aplicación del IVA español que envía mercancías desde otros Estados miembros de la UE con destino a clientes radicados en aquél territorio y que adquieren de manera inmediata la posesión sobre la mismas y asumen los riesgos futuros sobre tales mercancías, produciéndose la transmisión formal de la propiedad en un momento posterior en el tiempo – Tratamiento a efectos del IVA.*

**7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0171-13, de 23 de enero de 2013.**

*Base imponible – Modificación en el caso de rescisión de una operación, cuando resulta que la empresa que realizó la operación haya sido absorbida por otra empresa – Rectificación de la factura inicial.*

**8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0243-13, de 29 de enero de 2013.**

*Facturación – Sistema de facturación electrónica – Garantía de la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas.*

**9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0248-13, de 29 de enero de 2013.**

*Exenciones – Servicios prestado por Agrupación Europea de Interés Económico para sus miembros - Criterios interpretativos sobre la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del IVA en su nueva redacción dada por la Ley 17/2012.*

**10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0263-13, de 30 de enero de 2013, contestación nº V0265-13, de 30 de enero de 2013 y contestación nº V0268-13, de 30 de enero de 2013**

*Supuestos de no sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial – Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. – Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.*

**11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0493-13, de 19 de febrero de 2013.**

*Obligaciones formales - Obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas por IVA y procedencia de la deducción de las cuotas soportadas, aunque solo se realicen operaciones sujetas y no exentas en las que el destinatario es el sujeto pasivo - Deducciones.*

**12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0496-13, de 19 de febrero de 2013.**

*Exenciones – Segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones - Resolución de un contrato de compraventa de viviendas por incumplimiento de los adquirente - Transmisión posterior de dichas viviendas por el promotor a terceros - Esta transmisión estará sujeta y no exenta del IVA pues constituye una primera entrega de las viviendas.*

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0609-13, de 27 de febrero de 2013.**

*Operaciones intracomunitarias - Entidad austriaca no establecida que envía bienes a los almacenes de sus clientes en el territorio de aplicación del IVA español, siendo estos últimos quienes adquieren la posesión de las mercancías desde la recepción asumiendo los riesgos sobre ellas.*

## **III. World VAT News**

- 1. China – Tax base for EIT withholding at source for nonresident enterprises under VAT pilot reform clarified**
- 2. China - Administrative rules announced for airline companies in VAT pilot period**
- 3. Czech Republic - VAT rate on health care products**
- 4. Czech Republic - Register of unreliable payers**
- 5. Czech Republic – Register of reliable accounts**
- 6. Germany - Intra-community supplies of goods**
- 7. Greece – Ministry of Finance proposes favorable import VAT rules to attract foreign business**
- 8. Greece – Professional leases**
- 9. Italy - Cash VAT scheme**
- 10. Italy - Restriction of ability to set off VAT credits for companies in a “continuous tax loss position”**
- 11. Italy - Joint liability of contractor and subcontractor for withholding taxes and VAT due by subcontractor**
- 12. Lithuania - Changes related to import VAT**
- 13. Lithuania - Notification of tax investigations and audits Italy – Self-invoicing**
- 14. Netherlands - New domestic reverse charge rules**
- 15. Netherlands - Reduced VAT rate on refurbishment and renovation in housing market**
- 16. Poland - No interim provisions in respect of abolition of reverse charge mechanism**
- 17. Poland - Joint and several VAT liability for sellers and buyers**
- 18. Portugal - Communication of invoices and transport documents**
- 19. United Kingdom - Court decides for taxpayer in case on business promotion schemes**
- 20. United Kingdom - VAT on corporate acquisitions**
- 21. United States - State sales and use tax remote seller legislation presented to U.S. Congress**
- 22. Uruguay - New regulations for hydrocarbon exploration and extraction companies**



## I. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 28 de febrero de 2013. Asunto C-197/12 (Forwards).

*Deducciones - Posibilidad de denegar el derecho a la deducción de una cuota de IVA consignada en una factura recibida, por el hecho de que dicha factura fue emitida por una entidad considerada como ficticia.*

La parte recurrente, SIA Forwards V, fue objeto de una inspección en la cual se cuestionó la realidad de una operación por ella efectuada con la empresa SIA Ogma, ya que resultaba imposible identificar al participante en la operación y no había motivo alguno para considerar que las operaciones hubiesen sido realizadas con el sujeto pasivo del Impuesto indicado en los albaranes de entrega de los bienes.

La recurrente interpuso un recurso ante el tribunal contencioso-administrativo de primera instancia, que fue desestimado ya que los bienes no habían sido entregados a la recurrente por la empresa indicada en los albaranes de entrega; el responsable de SIA Ogma señaló que, como miembro del consejo de dirección de dicha empresa, no tenía el propósito ni la intención de llevar a cabo negocio alguno ni establecer, en su calidad de responsable de dicha empresa, relación jurídica alguna con la recurrente. Por consiguiente, los albaranes de entrega de los bienes no podían considerarse como facturas ni documentos justificativos de la operación, sino que debía deducirse que las operaciones mencionadas no se habían efectuado realmente. SIA Forwards V recurrió en apelación, siendo nuevamente desestimado el recurso debido a que la recurrente no había aportado pruebas que confirmasen que las operaciones litigiosas hubiesen sido llevadas a cabo.

La recurrente interpuso recurso de casación, al considerar que concurren todos los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto para deducir las cuotas soportadas: está registrada como sujeto pasivo del Impuesto, recibió y pagó una factura, la empresa proveedora estaba igualmente registrada como sujeto pasivo en el momento de realizarse las operaciones y el bien recibido se utilizó para la actividad económica de la recurrente.

Al Tribunal de Justicia se le plantea *que “si ha de interpretarse el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva), en el sentido de que puede denegarse la deducción de las cuotas soportadas a un sujeto pasivo que cumpla todos los requisitos esenciales para la misma, sin que se haya demostrado un comportamiento abusivo por su parte, cuando la contraparte de la operación es ficticia o niega la existencia de la actividad económica o de la transacción en concreto.”*

El Tribunal de Justicia, reiterando su jurisprudencia, declara que dicho precepto se opone a que al destinatario de una factura se le deniegue el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido el expedidor de aquélla,

considerándose que esa operación no se ha realizado efectivamente, salvo que se acredite, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Asunto C-275/11 (GfBk).**

*Exenciones – Operaciones financieras – Servicios de gestión de fondos comunes de inversión - Exención de la gestión de fondos comunes de inversión – Alcance - Servicios de asesoramiento sobre inversión en valores mobiliarios prestados por un tercero a una sociedad de inversión de capitales, gestora de un fondo común de inversión.*

Se plantea al Tribunal si, determinados servicios de asesoramiento en la inversión de valores mobiliarios prestados por la empresa GfBk a la empresa SGI (sociedad esta última que gestionaba un fondo de inversión abierto al público con arreglo a la normativa sobre las sociedades de inversión de capitales), están comprendidos en el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión» a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva y, en tal caso, bajo qué condiciones.

GfBk se había comprometido principalmente con SGI a asesorar a la misma en la gestión de los activos del fondo, así como a formular recomendaciones referentes a la compra o venta de activos. Aun cuando SGI no realizaba ninguna elección propia de gestión del fondo de inversión, le correspondía la decisión final y la responsabilidad última sobre las inversiones. GfBk solicitó que tales servicios estuvieran exentos del IVA como servicios externalizados de gestión de fondos comunes de inversión.

El Tribunal, haciendo uso de su jurisprudencia en el asunto C-169/04, Abbey National, declara que dichos servicios están encuadrados en la categoría de servicios específicos comprendidos en las actividades de «gestión» de un fondo común de inversión en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva y, por tanto, deben quedar exentos del IVA, dado que tienen una vinculación intrínseca con la actividad propia de una sociedad de gestión de inversiones y cumplen las funciones específicas y esenciales de la gestión de un fondo común de inversión.

A este respecto, dispone el Tribunal que no es relevante el hecho de que tales servicios no conlleven una modificación de la situación jurídica y financiera del fondo, y que sea la sociedad de gestión de inversiones la que efectivamente ejecute las recomendaciones formuladas por GfBk.

Asimismo, dispone que tampoco es óbice para la aplicación de la exención el que los mismos no aparezcan expresamente citados en el listado de servicios de gestión del anexo II de la Directiva 85/611 reguladora de los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, puesto que esta es una lista que tiene



un carácter meramente enunciativo, ni que GfBk no hubiera cumplido con la exigencia legal establecida en la citada Directiva por la que debería haber actuado en virtud de un mandato sujeto a determinadas condiciones.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Asunto C-424/11 (Wheels).**

*Exenciones – Operaciones financieras – Servicios de gestión de fondos comunes de inversión – Servicio de gestión de un fondo integrado por los activos correspondientes a los planes de jubilación de los trabajadores de determinadas empresas.*

Se plantea al Tribunal si un fondo de inversión en el que se ponen en común los activos de un régimen de pensiones de jubilación establecido por una compañía para sus trabajadores al objeto de cumplir sus obligaciones con arreglo a la legislación nacional y a los convenios colectivos, tiene la calificación de «fondos comunes de inversión» de cara a aplicar a los servicios de gestión del mismo la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva (artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112).

El Tribunal dispone que, a luz de la Directiva del IVA, del principio de neutralidad fiscal y de su propia jurisprudencia en el asunto C- 363/05, Claverhouse, dicho fondo de inversión no está comprendido en el concepto de «fondos comunes de inversión» y que, por tanto, la gestión del mismo no queda amparada en la exención del IVA.

Los argumentos utilizados por el Tribunal para llegar a esta conclusión son los siguientes:

- Un fondo de este tipo no está abierto al público, sino que supone una ventaja ligada al empleo que los empresarios reservan únicamente para sus trabajadores. Tal fondo no es, por tanto, idéntico a los fondos que constituyen «fondos comunes de inversión» en el sentido de la Directiva.
- Los afiliados a dicho régimen de pensiones de jubilación no asumen el riesgo de la gestión del fondo de inversión en el que se agrupan los activos del citado régimen, a diferencia de los inversores privados que invierten su patrimonio en un organismo de inversión colectiva.

La pensión que perciba un trabajador, miembro del régimen de pensiones de jubilación controvertido, no dependerá en modo alguno del valor de los activos del régimen, ni de los resultados de las inversiones realizadas por los gestores del régimen, sino que estará predefinida en función de la duración de la relación laboral con el empresario y del importe del salario. Por el contrario, el rendimiento que pueden esperar quienes adquieren participaciones emitidas por un organismo de inversión colectiva está en función de los resultados de las inversiones realizadas por los gestores del fondo en el período en el que son propietarios de dichas participaciones.

- Asimismo, desde el punto de vista del empresario, éste no se encuentra en una situación comparable a la de un inversor de un organismo de inversión colectiva en la medida en que, aun cuando deba igualmente asumir las consecuencias financieras de las inversiones realizadas por los gestores del régimen, las cotizaciones que abona al régimen de pensiones de jubilación constituyen para él un medio de cumplir sus obligaciones legales frente a sus empleados.

Asimismo, se planteó al Tribunal si un Estado miembro está facultado para definir en el Derecho nacional los fondos que están comprendidos en el concepto de «fondos comunes de inversión» en el sentido de la Directiva, y éste responde, de acuerdo con la citada sentencia Claverhouse, que los Estados solo tienen la facultad de determinar los fondos que se corresponden con dicha definición, pero no a seleccionar entre los fondos comunes de inversión aquellos que se beneficiarán de la exención y aquellos que no.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Asunto C-19/12 (Efir).**

*Devengo - Base imponible - Constitución de un derecho de superficie por personas físicas en favor de una sociedad, como contraprestación de servicios de construcción prestados por esta sociedad a dichas personas físicas - Contrato de permuta o trueque - Devengo del IVA correspondiente a los servicios de construcción: consideración o no de la constitución del derecho de superficie como un pago anticipado por tales servicios - Determinación de la base imponible del IVA correspondiente a los servicios de construcción cuya contraprestación no es dineraria sino que está constituida por el derecho de superficie.*

El presente asunto, el cual es idéntico al asunto C-549/11, Orfay Bulgaria, que dio lugar a la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012 que comentamos en el boletín de febrero de 2013, se refiere a los propietarios de un terreno que constituyeron un derecho de superficie en favor de una sociedad, Efir, en virtud del cual se confirió a ésta el derecho a construir un edificio sobre dicho terreno y a convertirse en propietaria de algunos de los inmuebles construidos por ella. Como contraprestación de dicho derecho de superficie, Efir se comprometió a construir y a entregar “llave en mano” a los propietarios del terreno alguno de los inmuebles, sin que éstos tuvieran que realizar ningún pago adicional y conservando sobre dichos inmuebles un derecho de superficie.

A este respecto, las autoridades tributarias búlgaras giraron una liquidación complementaria exigiendo el pago de una cuota de IVA adicional, alegando que la base imponible de la operación se había determinado en función del valor fiscal, y no en función al valor de mercado de los inmuebles que debían entregarse a los propietarios del terreno; así como que el devengo del IVA se había producido en la fecha de constitución del derecho de superficie en aplicación de la norma que establece la exigibilidad del IVA en los casos de pago anticipado.

Se pregunta al Tribunal en primer lugar acerca del devengo de los servicios de construcción. Y en particular, si la norma comunitaria que establece la

exigibilidad del Impuesto en el caso de los pagos anticipados solo alcanza a los supuestos de contraprestación dineraria o por el contrario si también debe aplicarse a los supuestos de contraprestación no dineraria.

Ante tal cuestión, el Tribunal responde que, de acuerdo con la Directiva del IVA (2006/112/CE), el devengo del IVA y, por tanto, la exigibilidad relativa a los servicios de construcción de los inmuebles realizados por la sociedad Efir a cuyo favor se ha constituido un derecho de superficie puede producirse desde el momento en el que se constituye dicho derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe la prestación de servicios y aunque la contraprestación no consista en dinero. Sin embargo, matiza que esto solo será aplicable a condición de que, en el momento de la constitución de dicho derecho, todos los elementos relativos a dicha prestación de servicios futura sean ya conocidos y, por tanto, los servicios de que se trata estén designados con precisión, pudiendo expresarse en dinero el valor de dicho derecho, extremos que incumben comprobar al tribunal remitente. Rechaza de esta manera la interpretación planteada al Tribunal de la eventual aplicación de la regla de exigibilidad del IVA en los pagos anticipados exclusivamente cuando estos sean dinerarios.

En segundo lugar, se plantea la cuestión de si la determinación de la base imponible de una operación cuya contraprestación no sea monetaria puede referirse al valor de mercado de los bienes o servicios entregados.

A este respecto, el Tribunal confirma que si bien es cierto que la Directiva concede a los Estados Miembros la facultad de tomar medidas para que la base imponible de una operación sea el valor de mercado cuando existe vinculación entre las partes, al objeto de prevenir la evasión y el fraude fiscal, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en dicha facultad, que la base imponible del Impuesto es el valor normal de mercado en casos no comprendidos en ella.

Así, puesto que del caso de autos no se desprende ninguna vinculación entre las partes, el Tribunal concluye que la base imponible calculada por las autoridades tributarias búlgaras en función del valor normal de mercado de los inmuebles contraviene las disposiciones de la Directiva.

Por último, se declara que los artículos de la Directiva (63, 65 y 73) aplicables en el presente asunto tienen efecto directo de tal manera que los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

## 5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de marzo de 2013. Asunto C-527/11 (Ablessio).

*Obligaciones formales - Número de identificación a efectos del IVA – Validez de la negativa de las autoridades a atribuir dicho número a un empresario porque el mismo no dispone de los medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada – Lucha contra el fraude fiscal – Principio de proporcionalidad.*

La compañía Ablessio solicitó a las autoridades fiscales letonas la inclusión de la misma en el registro de empresarios a efectos del IVA.

Tras una serie de comprobaciones llevadas a cabo por las autoridades fiscales, éstas llegaron a la conclusión de que la compañía no disponía de la capacidad material, técnica y financiera para llevar a cabo la prestación de servicios de construcción, actividad por la cual había solicitado el alta en el registro. A su vez, también se comprobó que el titular de las participaciones de Ablessio había dado de alta varias empresas en el pasado en el mismo registro y que dichas empresas nunca llegaron a ejercer actividad alguna dado que, una vez dadas de alta, eran transmitidas a otro titular.

Por todo lo anterior, las autoridades fiscales nacionales consideraron que, en aras a evitar el fraude fiscal, debían denegar la inscripción en el mencionado registro a la compañía.

En relación con lo anterior, se pregunta al Tribunal acerca de la procedencia o no de dicha denegación, a la vista de lo previsto en los artículos 213, 214 y 274 de la Directiva 2006/112/CE.

Comienza el Tribunal señalando que si bien los Estados miembros disponen de un cierto margen de apreciación a la hora de garantizar la identificación de los empresarios a efectos del IVA, este no es ilimitado. Así, debe concederse la atribución de un número de identificación en el IVA no solo a las personas que ya ejercen una actividad económica, sino también a aquellas que tengan la intención de iniciarla, aunque en ese momento no sean capaces de demostrar que poseen los medios materiales, técnicos y financieros para llevar a cabo la actividad por la que se dan de alta

A este respecto, el Tribunal reconoce que, en aras a la lucha contra el fraude y a la prevención de abusos, es interés legítimo de los Estados miembros el que estos adopten medidas que impidan el uso abusivo de los números de identificación. Sin embargo, establece que dichas medidas no pueden ir más allá de lo que sea necesario para asegurar tales fines y, desde luego, no pueden cuestionar sistemáticamente el derecho a la deducción del IVA de los gastos de inversión realizados que sean necesarios precisamente para la actividad que se pretende llevar a cabo.

El Tribunal continúa diciendo que, para que la negativa a identificar a una empresa a efectos del IVA sea proporcionada al citado objetivo de prevención del fraude, tal negativa debe basarse en indicios fundados que permitan considerar

que tal número de identificación se va a utilizar de modo fraudulento. Tal decisión se debe fundar en una apreciación global de todas las circunstancias del caso concreto y de las pruebas reunidas al comprobar la información suministrada por la empresa.

A este respecto, el Tribunal que considera irrelevante y dentro de la legalidad el hecho de que una vez inscrita la compañía, el titular de las participaciones las transmita a otra persona.

En resumen, el órgano jurisdiccional europeo concluye que, en virtud de los mencionados preceptos de la Directiva y del principio de proporcionalidad, no cabe denegar a una empresa la inscripción en el registro del IVA por el hecho de no tener medios materiales, técnicos y financieros, sin hacer antes una apreciación global de las circunstancias concretas de la compañía que demuestre que hay indicios fundados de que el citado número se va a utilizar de forma fraudulenta.

## **6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de marzo de 2013. Asunto C-108/11 (Comisión / Irlanda).**

*Tipos impositivos - Entregas de caballos y galgos (destinados a fines distintos de la preparación de alimentos), alquiler de caballos y prestaciones de servicios de inseminación.*

La Comisión Europea interpuso un recurso directo contra Irlanda ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por presunto incumplimiento de las obligaciones derivadas de los artículos 96, 98 (en relación con el anexo III de la misma) y 110 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, al aplicar el tipo reducido a las entregas de galgos y caballos, destinados normalmente a fines distintos de la preparación de productos alimenticios, al alquiler de caballos y a determinados servicios de inseminación.

En esta sentencia el Tribunal de Justicia da la razón a la Comisión declarando el incumplimiento de Irlanda al aplicar un tipo reducido a las citadas entregas de bienes y prestaciones de servicios, reiterando su jurisprudencia, en particular, en relación con la entrega de caballos que no suelen ir destinados a la preparación o fabricación de productos alimenticios para el consumo humano o animal, de sus sentencias de 3 de marzo de 2011 y 12 de mayo de 2011, asuntos C-41/09, C-441/09 y C-453/09 (estas dos últimas de la misma fecha), que condenaba al Reino de los Países Bajos, a la República de Austria y a la República Federal de Alemania, respectivamente, por la aplicación indebida de tipos impositivos reducidos a dichas operaciones.

**7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de marzo de 2013. Asunto C-91/12 (PFC Clinic).**

*Exenciones - Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y los demás relacionados directamente con aquéllos – Asistencia a personas físicas realizadas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias – Servicios que consisten en la realización de operaciones de cirugía y tratamientos de naturaleza estética – Operaciones de naturaleza meramente cosmética debidas exclusivamente a la voluntad del paciente.*

La compañía PFC presta servicios médicos consistentes en operaciones de cirugía y tratamientos estéticos. La compañía solicitó a las autoridades fiscales suecas la devolución del IVA soportado correspondiente a las cuotas del Impuesto soportadas en la realización de sus actividades. Sin embargo dicha solicitud de devolución le fue denegada alegando que la compañía realizaba cirugía cosmética y reparadora, actividades ambas exentas del IVA y que no otorgan el derecho a la deducción.

Se le pregunta al Tribunal acerca de cómo interpretar los conceptos de asistencia sanitaria y asistencia a personas físicas a efectos de la aplicación de la exención en el IVA a las citadas operaciones. Asimismo, se le pregunta acerca de la relevancia de la finalidad de las intervenciones para considerar la operación como de asistencia sanitaria exenta o no, así como que estas se realicen por personal médico habilitado.

El Tribunal dictamina que las operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos estarán comprendidas dentro de los conceptos de asistencia sanitaria o asistencia a personas físicas de cara a aplicar la exención, a condición de que las mismas tengan una finalidad terapéutica, esto es, que tengan por objeto diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud.

Aclara el Tribunal que para determinar si una prestación de estas características tiene tal finalidad no cabe únicamente una valoración subjetiva de la persona que se somete a ella, y añade que, circunstancias tales como que las mismas se realicen por personal médico habilitado o que la finalidad de las mismas sea establecida por tales profesionales, pueden influir a la hora de realizar tal determinación.

**8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de marzo de 2013. Asunto C-197/12 (Comisión/Francia).**

*Exenciones - Operaciones asimiladas a exportaciones – Buques - Operaciones destinadas a buques afectos al tráfico remunerado de pasajeros o al ejercicio de una actividad comercial - La aplicación de dicha exención depende la afectación a la navegación en alta mar del barco.*

Esta sentencia versa sobre el recurso interpuesto por la Comisión Europea contra la República Francesa por incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva del IVA y, en concreto, del artículo 148, letras a), c) y d), de dicha Directiva, al no supeditar, en su legislación nacional, la exención



prevista en esa disposición respecto de determinadas operaciones relativas a ciertos buques, al requisito de la afectación de los buques a la navegación en alta mar, por lo que respecta a las embarcaciones que efectúan un tráfico remunerado de viajeros y a las usadas en el ejercicio de una actividad comercial.

El Tribunal de Justicia ha dado la razón a la Comisión declarando el incumplimiento de la República Francesa al no subordinar la exención citada a la exigencia de la afectación a la navegación en alta mar, por lo que respecta a las embarcaciones que efectúan un tráfico remunerado de viajeros y a las usadas en el ejercicio de una actividad comercial.

## **9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 27 de febrero de 2013 (nº de recurso 3319/2008).**

*Repercusión – Relación entre el plazo de un año para efectuar la repercusión inicial del IVA, previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA, y el plazo de cuatro años para efectuar la rectificación de las cuotas del Impuesto ya repercutidas, previsto en los apartados Uno y Dos del artículo 89 de la misma Ley – Posibilidad de sustituir la factura por una escritura pública.*

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre un supuesto de hecho en el que una sociedad (A) transmite en escritura pública a otra sociedad (B) el 70% de la participación indivisa de una parcela que era propiedad de la transmitente, obligándose la sociedad adquirente (B) a construir a su cargo sobre la totalidad de la parcela en cuestión un conjunto de edificaciones (viviendas) en el plazo de tres años. Las edificaciones resultantes serán propiedad de la sociedad (A) transmitente en el 30% y de la sociedad (B) en el 70% restante.

Según consta en la sentencia, la sociedad (B) no repercutió a la sociedad (A) cuota alguna del IVA con ocasión de la adquisición, mediante la citada escritura pública, del 70% de la participación indivisa de la parcela; dicha falta de repercusión fue objeto de regularización por parte de la Administración tributaria, al considerar ésta que la adquisición del 70% de participación indivisa de la parcela por parte de la sociedad (B) conlleva que se produzca el devengo del Impuesto por cobro anticipado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75.Dos de la Ley del IVA.

La sociedad (B) dio conformidad a la regularización practicada por la Administración tributaria, y pese a haber transcurrido un año desde que se produjo la transmisión de la participación indivisa de la parcela, emitió dos facturas a la sociedad (A) repercutiendo la cuota del IVA correspondiente, si bien esta última sociedad se opuso a tal repercusión al entender que había sido efectuada fuera de plazo.

Dos son las cuestiones que se abordan en esta sentencia: por un lado, si la sociedad (B) puede expedir la factura después de transcurrido un año desde la fecha de la venta y, por otro lado, si la escritura puede hacer las veces de factura.

El TS resuelve la segunda cuestión rechazando dicha posibilidad al considerar que la escritura pública no contenía todos los elementos relevantes –en términos

impositivos- para la identificación de la operación, ya que, en el caso concreto enjuiciado, no se expresaba en la misma la sujeción al IVA de la operación de transmisión, ni tampoco la base imponible del Impuesto ni el tipo impositivo aplicable. Recordemos que el TS sí ha admitido en su sentencia de 11 de julio de 2011 (nº 219/2008) que una escritura pública pueda considerarse como documento justificativo del derecho a deducir, en el sentido previsto en el artículo 97.Uno de la Ley del IVA, y en concepto de documento sustitutivo de una factura, siempre que contenga *“todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura”*.

Respecto de la primera cuestión relativa a si la sociedad (B) puede expedir la factura correspondiente a la transmisión, pese a haber transcurrido un año desde la fecha de la venta, el TS rechaza igualmente dicha posibilidad al concluir que *“la rectificación pretendida se supedita en los textos legales invocados [artículos 88 y 89.Dos de la Ley del IVA] a la previa existencia de factura, circunstancia que en este caso no concurre”*.

De esta forma, el TS vuelve a dejar claro (al igual que ya hiciera anteriormente, por ejemplo, en su sentencia de 5 de diciembre de 2011, nº 3954/2009) que, en aquellos casos en que un empresario o profesional que realiza una operación sujeta al IVA no expide factura, nos encontramos ante un supuesto previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA, es decir, ante un supuesto en el que dicho empresario o profesional dispone de un año, contado desde la fecha en que se produjo el devengo del Impuesto que grava la operación, para efectuar la repercusión del IVA al destinatario de la operación, y no ante un supuesto de rectificación de una repercusión inicialmente efectuada, para el que dispondría de cuatro años, según lo previsto en los apartados Uno y Dos del artículo 89 de la misma Ley. Por tanto, en caso de falta de expedición de factura por una operación sujeta al Impuesto, siempre resultará aplicable lo previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA: plazo de un año para emitir la factura y efectuar la repercusión del Impuesto mediante la misma, a contar desde la fecha de realización de la operación.

#### **10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 15 de febrero de 2013. Nº de recurso 419/2011.**

*Deducciones – Cuotas soportadas por automóviles de turismo afectos a la actividad empresarial – Grado de afectación a la actividad - Procedencia de la deducción del 100% de las cuotas soportadas, dado que ha quedado acreditado vía testifical y documental que los vehículos se destinan exclusivamente a las actividades económicas.*

En esta sentencia, la Audiencia Nacional se centra en analizar la completa afectación de determinados vehículos a la actividad empresarial, determinando por lo tanto si la deducción de las cuotas del IVA soportado deben ser del 100% como afirma el recurrente o si por el contrario ha de aplicarse el porcentaje del 50% de deducibilidad.

De lo expuesto en el artículo 95 de la LIVA se deduce lo siguiente:

- Cuando no se ha probado la completa afectación del vehículo a la actividad empresarial se deducirá el 50% por la presunción establecida en el precepto.
- Se presumen afectos al 100%, los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

En el presente caso, la recurrente ha acreditado que los vehículos que nos ocupan se destinan exclusivamente a sus actividades económicas, mediante prueba testifical en la que el testigo afirma haber utilizado T-289 para sus desplazamientos profesionales, y mediante prueba documental en la que se acredita:

- Descripción de los vehículos,
- Descripción del puesto de trabajo al que se destina su uso,
- Kilómetros realizados,
- Finalidad de los desplazamientos.

La Audiencia Nacional en este caso, estima la demanda, señalando que dado que la compañía ha aportado pruebas fehacientes que acreditan la afección exclusiva del vehículo a su actividad corresponde a la misma la deducibilidad del 100% de las cuotas del Impuesto soportadas.

#### **11. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sentencia de 25 de enero de 2013. Nº de recurso 1018/2007.**

*Deducciones – Universidades - Deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación – Concepto de volumen de operaciones – Aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad.*

En esta sentencia se plantea si se puede considerar que las actividades de enseñanza e investigación realizadas por una Universidad pueden constituir o no sectores diferenciados de la actividad. La Universidad alega que las actividades de enseñanza e investigación tienen asignados grupos distintos en el CNAE y difieren en más de 50 puntos porcentuales, pudiendo por tanto entender que se trata de sectores diferenciados y, en dicho sentido, teniendo derecho a la deducción total del IVA soportado para el desarrollo de la actividad de investigación. Entiende la Universidad que las subvenciones percibidas no deben incluirse para determinar los importes que deben compararse para decidir si una actividad es accesoria a otra o no.

Sostiene la Universidad que la actividad de investigación supuso, en el ejercicio en cuestión, más de un 15% del volumen de operaciones de la actividad de enseñanza, entendiéndose que para el cómputo del volumen de operaciones no deben tenerse en cuenta las subvenciones, basando sus conclusiones en la sentencia de 6 de octubre de 2005 del TJCE, en el Asunto C204/03, que anuló los preceptos de IVA relativos a la aplicación de la regla de prorrata por la percepción de subvenciones, en la que se indicaba que *“serán deducibles íntegramente las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios*

*destinados a su utilización en exclusiva en el sector de investigación, sin que influya e esta posibilidad de deducción el hecho de que una parte de los gastos e inversiones asociados a los proyectos de investigación estén financiados con subvenciones.*” No obstante, entiende el Tribunal que con el fin de comparar el volumen de operaciones que una y otra actividad generan, es necesario incluir en el concepto de operaciones tanto las que forman parte de la base imponible de IVA como las que no, entendiendo por tanto que las subvenciones y dotaciones presupuestarias deberán tenerse en cuenta como volumen de operaciones. Es más, en base al artículo 104.Dos.2º de la Ley de IVA, dichas subvenciones deben tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata de deducción mediante su inclusión en el denominador de la fracción, y por tanto, reducen el derecho a la deducción.

En este sentido, entiende el Tribunal que no es de aplicación la Doctrina Europea por cuanto sólo sería de aplicación en caso de que el sujeto pasivo realizara exclusivamente operaciones que otorgan el derecho a deducción, en cuyo caso la percepción de subvenciones no vinculadas al precio no podría limitar tal derecho y no procedería aplicar la regla de prorrata. Sin embargo, en el caso de que el sujeto pasivo realice indistintamente operaciones que otorgan el derecho a deducir el IVA soportado y operaciones que no, la percepción de subvenciones no vinculadas al precio sí debe limitar su derecho a la deducción del IVA soportado, considerando las subvenciones percibidas a efectos de determinar la prorrata de deducción.

Adicionalmente, se plantea el Tribunal si podría ser de aplicación o no la regla de sectores diferenciados en el presente caso si se pudiese considerar que se cumplen los requisitos de volumen de operaciones. Entiende el Tribunal que *“cuando la Universidad desarrolle proyectos de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, tal actividad quedaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que esta actividad pueda tener la calificación de actividad económica.”* Por tanto estas actividades quedan fuera del ámbito del IVA, a no ser que se trate de proyectos de investigación que tienen como finalidad última intervenir en el mercado en un futuro más o menos incierto y por tanto existe un ánimo empresarial, en cuyo caso nos encontraríamos ante actividades sujetas y no exentas de IVA.

Concluye finalmente el Tribunal que aun admitiendo que la actividad de investigación se considerase como diferenciada, una parte de las subvenciones percibidas son imputables a la investigación desarrollada como parte de la función pública de la Universidad, y por tanto situadas fuera del ámbito de IVA. Por tanto, corresponderá a la Universidad, caso por caso, demostrar si la actividad de investigación desarrollada se corresponde con una actividad de carácter empresarial o con un servicio de la función pública con ninguna finalidad económica, cuyas circunstancias determinarán la sujeción o no a IVA.

## II. Doctrina Administrativa.

### 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0033-13 de 3 de enero de 2013

*Hecho imponible – Concepto de empresario – Operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial – Base imponible – Empresa que entrega una “tarjeta regalo” a quienes cumplimentan a través de una página web una encuesta planteada por dicha empresa.*

El supuesto de hecho a que se refiere esta contestación de la DGT es el siguiente:

*“La entidad consultante tiene por actividad el estudio de datos estadísticos. Para el desarrollo de la misma tiene previsto implantar una página Web en la que las personas encuestadas rellenarán los datos que les sean solicitados según el estudio a realizar. Como compensación de dicha labor, se les entregará una «tarjeta regalo» que podrán usar en grandes almacenes”*

Según se indica expresamente en el escrito de contestación, la consulta que le fue formulada a la DGT fue la siguiente: *“Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido por la entrega de la “tarjeta regalo” por parte de la consultante”*.

Pues bien, sorprendentemente en nuestra opinión, la DGT no contesta a la cuestión que le es formulada, sino que hace consideraciones de otra naturaleza que, si bien podrían considerarse pertinentes, no dan desde luego contestación a lo que la empresa consultante consulta.

En efecto, señala la DGT que los usuarios de la página Web prestan servicios a la empresa consultante rellenando determinados datos que luego son procesados estadísticamente por esta última en el desarrollo de su actividad y que, por tanto, las tarjetas regalo entregadas serían la contraprestación a dichos servicios prestados.

En este sentido, considera la DGT que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la LIVA, esta prestación de servicios realizada por los usuarios de la Web quedaría sujeta al IVA siempre que dichos usuarios actuasen como empresarios o profesionales de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto.

Por lo tanto, considera asimismo la DGT que, siendo los usuarios los que prestan servicios a la entidad consultante, dicha prestación estará sujeta al IVA en la medida en que dichos usuarios sean considerados empresarios o profesionales en los términos anteriormente citados.

En tal caso, dice asimismo la DGT, la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la contraprestación, que en este caso es el valor de la tarjeta regalo entregada. En nuestra opinión, con esta afirmación la DGT está inaplicando, sin justificarlo, lo previsto expresamente en el artículo 79.uno de la LIVA, que establece que, cuando la contraprestación de una determinada

prestación de servicios (en este caso, la cumplimentación del cuestionario) no consista en dinero (en este caso, una “tarjeta-regalo”), se considerará como base imponible el valor de mercado del referido servicio prestado.

Por el contrario, dice la DGT, si la condición de dichos usuarios no es la de un empresario o profesional según lo establecido en la LIVA, la prestación de tal servicio quedará fuera del ámbito del IVA.

Pero sobre lo que no se pronuncia la DGT en absoluto es sobre lo que la propia DGT dice que se le está preguntando: es decir, sobre si la “entrega” de la “tarjeta regalo” que en cualquier caso hará la empresa consultante a quienes cumplimenten la encuesta constituirá en tanto que tal una operación (entrega de bienes o prestación de servicios) sujeta al IVA. Y, por supuesto, nada dice tampoco la DGT sobre la posible tributación por el IVA de dicha “entrega” de la tarjeta.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0048-13 de 9 de enero de 2013**

*Hecho imponible – Operación compleja o compuesta de varios elementos – Servicios de mantenimiento de una maquinaria que comportan la aportación de piezas de repuesto – Reglas de localización.*

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

*“La consultante establecida en las Islas Canarias realiza servicios de mantenimiento de las cintas transportadoras de un aeropuerto, sito en las islas, para una empresa catalana que le ha subcontratado. Estos servicios en ocasiones conllevan cambios de piezas en repuestos y mano de obra.”*

En primer lugar la DGT, basándose en la sentencia de 25 de febrero de 1999 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso C-349/96, indica los criterios que deben considerarse para determinar si una prestación de servicios constituida por un conjunto de elementos puede considerarse una prestación de servicios única:

- Que es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.
- La prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.
- Hay una prestación principal y una accesoria cuando esta última no constituya para la clientela un fin sí mismas, sino un medio para disfrutar mejor de la prestación principal



- El hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. No obstante, cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar a favor de la existencia de una prestación única.

En el caso objeto de consulta, la DGT no discute ni entra a analizar la asunción de la consultante que considera que la empresa catalana que subcontrata recibe única y exclusivamente una prestación única consistente en el mantenimiento de las cintas de transporte.

Con respecto al lugar de realización de dicha prestación de servicios, recuerda la DGT que de acuerdo con el artículo 69.Uno.1º de la LIVA, los citados servicios se considerarán prestados en sede del destinatario, la entidad catalana.

Por lo tanto, la prestación de servicios de mantenimiento realizada por la consultante a la empresa que catalana estará sujeta y no exenta al IVA, siguiendo el resto de prestaciones accesorias el mismo régimen de la principal y siendo el sujeto pasivo de las mismas la entidad catalana, como destinataria de dichos servicios por aplicación del artículo 84.uno.2º de la Ley del IVA.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0049-13 de 9 de enero de 2013**

*Exenciones – Exportación – Entrega de bienes realizada por una empresa establecida en el territorio de aplicación del IVA a otra empresa que también está establecida en dicho territorio, estando los bienes destinados a la exportación – Requisitos para que dicha entrega esté exenta del IVA en concepto de entrega de bienes con destino a la exportación.*

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la posible exención, en concepto de entrega de bienes con destino a la exportación, de la entrega de bienes que ocurre en el siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante se hará cargo de una mercancía en las instalaciones de su proveedor y las exportará figurando en el despacho de salida de los bienes como exportador el proveedor.”*

La DGT analiza la posible aplicación de la exención del IVA recogida en el artículo 21 de la Ley del Impuesto que establece que *“estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, entre otras las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste”*.

Basándose en reiterada doctrina administrativa, la DGT indica nuevamente que la entrega interior realizada a un adquirente establecido estará sujeta y no exenta del Impuesto, salvo que la expedición o transporte fuera de la Comunidad sea efectuada por el transmitente inicial, lo que supondría que en la Aduana de exportación figurase como exportador de los bienes la empresa transmitente.

Por lo tanto, considera la DGT que sólo cabra la aplicación de la exención del IVA señalada en el artículo 21.1º de la Ley del IVA en la operación interior entre dos establecidos cuando el transporte esté vinculado a la primera entrega de bienes, entre la empresa transmitente inicial y el primer destinatario o adquirente.

En este sentido, dice la DGT, la vinculación del transporte a la primera entrega de bienes podrá probarse por cualquier medio de prueba pero fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación (DUA de exportación), en la que deberá constar como exportador de los bienes el primer vendedor.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0053-13 de 9 de enero de 2013**

*Devengo – Certificaciones de obra con retención de un determinado porcentaje sobre el importe de las mismas en concepto de garantía - Cobros anticipados – A la finalización de la obra permanecen impagados los importes retenidos en concepto de garantía – Base imponible - Modificación de la base imponible.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre determinados aspectos relativos al devengo y la base imponible del IVA en relación con el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante se dedica a la instalación de tabiquería seca y falsos techos. En el desarrollo de su actividad emite justificantes, en forma de facturas, para documentar los pagos anticipados correspondientes a las certificaciones de obra que va emitiendo, como justificación de la obra ejecutada. En dichos documentos, para el cálculo de la base imponible incluye el importe de la retención en garantía (5%) que, no obstante, descuenta del importe final. Al final de la obra, los clientes no le pagan el importe de las garantías retenidas y no cobradas.”*

La DGT establece que, de acuerdo con el artículo 78 de la Ley del IVA, la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

En este caso, señala la DGT que, en el caso de devengo del IVA por cobro anticipada de la contraprestación, la base imponible de dicho impuesto correspondiente a tales cobros anticipados estará constituida por los importes efectivamente percibidos, sin que pueda considerarse a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas en garantía, cantidades estas que no deberían ser incluidas por tanto en el cálculo de la base imponible del IVA correspondiente a dichos devengos del impuesto.

Señala la DGT que tales cantidades no abonadas y retenidas como garantía deberán ser incluidas en la base imponible del IVA que se produce en el momento de la entrega final de la obra, momento este en el que se producirá el devengo de las mismas.

Por ello, señala la DGT que, teniendo en cuenta que la entidad consultante determinó incorrectamente las cuotas del IVA repercutido sobre las cantidades retenidas en concepto de garantía, de acuerdo con el artículo 89.Uno de la Ley del IVA deberá proceder a la rectificación de las cuotas impositivas incorrectamente repercutidas emitiendo la factura rectificativa correspondiente y siguiendo alguno de los procedimientos establecidos en dicho artículo:

- instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos
- regularizar su situación tributaria en su declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año contado desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

Por último, señala también expresamente la DGT que, cuando se produzca el devengo del Impuesto como consecuencia de la entrega final de la obra, la base imponible comprenderá los importes retenidos en garantía a lo largo de la duración de la misma que estuvieran pendientes de cobro, siendo en dicho momento cuando habría de producirse la repercusión del IVA sobre tales importes.

#### **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0153-13, de 21 de enero de 2013.**

*Sujeto pasivo – Inversión del sujeto pasivo - Entregas de planchas de plomo de espesor superior a 0,2 mm que se clasifican en la partida arancelaria NCE 78.04.*

En la presente contestación, la DGT concluye que en las entregas de planchas de plomo de espesor superior a 0,2 mm que se clasifican en la partida arancelaria NCE 78.0 los sujetos pasivos serán los empresarios o profesionales que realizan tales entregas.

El criterio seguido por la DGT para llegar a tal conclusión se basa en que la partida arancelaria 78.04 no se encuentra entre las recogidas por el Anexo de la Ley del IVA, reiterándose en la consideración de lista tasada al elenco de materiales citados en dicha disposición aun cuando por sus características objetivas pudiera entenderse que los bienes caen bajo el ámbito de aplicación del artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA.

**6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0154-13, de 21 de enero de 2013.**

*Operaciones intracomunitarias – Empresa suiza no establecida en el territorio de aplicación del IVA español que envía mercancías desde otros Estados miembros de la UE con destino a clientes radicados en aquél territorio y que adquieren de manera inmediata la posesión sobre las mismas y asumen los riesgos futuros sobre tales mercancías, produciéndose la transmisión formal de la propiedad en un momento posterior en el tiempo – Tratamiento a efectos del IVA.*

La presente contestación de la DGT se refiere a determinados aspectos básicos de aplicación del IVA en relación con el siguiente supuesto de hecho:

*“Una empresa suiza no establecida envía mercancías desde otros Estados miembros a un cliente establecido en el territorio de aplicación del Impuesto que desde ese momento adquiere la posesión de las mismas y asume los riesgos futuros. La transmisión de la propiedad puede posponerse en el tiempo. “*

La DGT, remitiéndose a lo ya señalado previamente en sus contestaciones de 20 de diciembre de 2007, nº V2730-07, y de 05 de diciembre de 2012, V2324-12, respecto de supuestos similares, considera que, de la información facilitada, se desprende que la compañía Suiza realiza envíos desde otros Estados miembros a los almacenes del cliente final (el cual tiene la condición de empresario o profesional) y que, desde el momento de la recepción, el cliente final asume el riesgo sobre el producto depositado, disponiendo del mismo para su uso industrial o comercial, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna, al menos de forma esencial.

Y de lo anterior la DGT considera que cabe concluir que la operación consultada constituye una entrega intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de origen de las mercancías, de la que será sujeto pasivo la empresa suiza y, de forma refleja, una adquisición intracomunitaria de bienes en territorio de aplicación del IVA español de la que será sujeto pasivo el subsiguiente cliente español, sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo.

Señala a su vez que la compañía suiza no realizará una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del IVA español.

Concluye la DGT que, al no realizar la empresa suiza una adquisición ni una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en nuestro país, no está obligada a la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349. Por lo que, dice la DGT, será el cliente final, establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, quien deberá presentar la citada declaración informativa, como sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria de bienes.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0171-13, de 23 de enero de 2013.**

*Base imponible – Modificación en el caso de rescisión de una operación, cuando resulta que la empresa que realizó la operación haya sido absorbida por otra empresa – Rectificación de la factura inicial.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la modificación de la base imponible del IVA en relación con el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante ha absorbido a otra entidad mercantil, que en su día suscribió con un tercero un compromiso de venta de una parcela industrial. La empresa tercera (compradora) ha solicitado la rescisión del contrato suscrito por la entidad absorbida, al no cumplirse las condiciones para llevar a cabo el proyecto estipulado en el contrato”*

A este respecto, la DGT recuerda que, cuando una entidad sujeto pasivo del IVA haya sido absorbida por otra, o bien cuando la primera haya entregado el conjunto de su negocio o actividad a la segunda sin desaparecer como empresa independiente pero cediendo a la adquirente el conjunto de sus derechos y obligaciones, corriendo por cuenta de ésta el riesgo y ventura de todas sus operaciones, y se produzca posteriormente una modificación de la base imponible u otra circunstancia que exija una rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, la segunda empresa citada podrá practicar las correspondientes rectificaciones de las facturas o documentos equivalentes emitidos por la primera de tales empresas, reflejándolo así en sus propias declaraciones liquidaciones.

Recuerda asimismo la DGT su reiterada doctrina en el sentido de que se entenderá en todo caso a efectos del IVA que la emisión de la factura rectificativa se ha producido por cuenta de la entidad que emitió la inicial, quien al transmitir el riesgo y ventura de sus operaciones autorizó necesariamente a la adquirente a rectificarlas cuando así fuera procedente.

En la emisión de estas facturas rectificativas, dicha empresa adquirente actúa sin embargo en nombre propio, constando ella misma como emisora de la nueva factura por tratarse ya de una operación propia, aunque relacionada con otra previa ajena a la que deberá siempre hacerse referencia. Sólo en este sentido debe entenderse que actúa por cuenta de tercero pues, en lo demás, se entenderá que está realizando operaciones en nombre y por cuenta propia y como tal deben documentarse, reflejarse en la contabilidad y declararse.

A partir de lo anterior, concluye la DGT que en el supuesto de hecho a que se refiere esta contestación, será la entidad absorbente la que deberá, en su caso, efectuar la modificación de base imponible conforme al artículo 80.Dos de la Ley del IVA y la correspondiente rectificación de las cuotas repercutidas, mediante la expedición de una factura rectificativa.

Por último, la DGT recuerda que el tipo impositivo que debe aplicarse en la referida factura rectificativa es el que estaba vigente en el momento de realizarse

la operación, es decir, cuando se formuló el compromiso de venta de la parcela industrial, y no el que esté vigente en el momento de efectuarse la oportuna rectificación.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0243-13, de 29 de enero de 2013.**

*Facturación – Sistema de facturación electrónica – Garantía de la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas en relación con el sistema de facturación electrónica, teniendo en cuenta que el mismo requiere de la existencia de unos controles de gestión o de auditoría, según lo establecido por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de Facturación con efectos 1 de enero de 2013.

El supuesto de hecho es el siguiente:

*“La consultante es una entidad de telefonía que va a implantar un sistema de facturación electrónica denominado "factura on-line" a través de una nueva web segura de validación de facturas en las que estarán disponibles las facturas de sus clientes. La consultante garantizará la seguridad, el origen y la integridad de todos los datos incluidos y mostrados en dicha plataforma, así como, el acceso y la posibilidad de control por parte de la Administración tributaria. ”*

En su contestación, la DGT señala que la garantía de la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel. En cualquier caso, corresponde al obligado a su expedición la prueba de esta garantía.

Añade la DGT que si la consultante, tal y como establece en el texto de la consulta, puede garantizar a través de sus propios controles de gestión la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas y de todos los datos incluidos y mostrados en la plataforma del sistema de facturación que pretenden aplicar, creando una pista de auditoría fiable, debe concluirse que, a falta de otros elementos de prueba, el sistema de facturación propuesto para la emisión de facturas electrónicas cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación.

Con independencia de lo anterior, señala también la DGT que la consultante también podrá poner en conocimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los sistemas de control y garantía propuestos para que sean validados con carácter previo a la utilización del sistema de facturación objeto de consulta.



## 9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0248-13, de 29 de enero de 2013.

*Exenciones – Servicios prestado por Agrupación Europea de Interés Económico para sus miembros - Criterios interpretativos sobre la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del IVA en su nueva redacción dada por la Ley 17/2012.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado acerca de diversas cuestiones sobre la aplicación del artículo 20.Uno.6º de la LIVA en su nueva redacción dada por la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

En particular, se plantea la posibilidad de incluir en la agrupación a una nueva entidad aseguradora, establecida en Francia, cuya prorrata de deducción es superior al 10% debido a la realización de operaciones no sujetas tales como operaciones de reaseguro efectuadas con empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad.

En su contestación, la DGT señala que la doctrina mantenida hasta la fecha debe entenderse plenamente vigente tras la citada modificación.

Por tanto, considera la DGT que, aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del Impuesto a las operaciones realizadas por la consultante, está condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a. Que se trate de prestaciones de servicios, con exclusión, por tanto, de las entregas de bienes. El mencionado beneficio sólo procede respecto de las prestaciones de servicios realizadas por las citadas uniones o agrupaciones, con exclusión de las entregas de bienes, salvo aquellas entregas de carácter marginal o circunstancial que se refieran a los bienes que hayan sido utilizados por la propia entidad en el desarrollo de su actividad de asistencia a los socios.
- b. Que los servicios sean prestados por las uniones o agrupaciones que se constituyan sin fin de lucro, sin que puedan tener beneficios para sí mismas ni para distribuir entre sus socios. Dichas entidades sólo podrán exigir a sus socios el reembolso de los gastos hechos en común, en la forma prevista en sus estatutos.
- c. La agrupación debe realizar una actividad auxiliar de la desarrollada por sus socios, sin que pueda sustituir a éstos en el desarrollo de su actividad principal.
- d. La agrupación sólo puede prestar servicios a sus socios, quedando excluidas del beneficio aquellas agrupaciones que presten asimismo servicios a terceros o que realicen entregas de bienes, con la salvedad indicada anteriormente.

- e. La exención se aplicará a las agrupaciones o uniones de personas cualquiera que sea su forma asociativa, con o sin personalidad jurídica, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico creadas al amparo de la Ley 12/1991, de 29 de abril, pero con excepción de las sociedades mercantiles en sentido propio comprendidas en el artículo 122 del Código de Comercio (anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas y comanditarias).

Añade la DGT en su contestación, que además de los citados requisitos, deben reunirse los dos siguientes introducidos en la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013:

- 1) Que los miembros sean exclusivamente personas que ejercen actividades exentas o no sujetas que no originen el derecho a la deducción. Por lo tanto, de acuerdo con la nueva redacción del precepto, para la aplicación de la exención únicamente será necesario que los miembros realicen una actividad exenta o no sujeta que no origine el derecho a la deducción, es decir, que estén sometidos a la aplicación del régimen de prorrata, no siendo necesario que esta prorrata sea inferior al 10 por ciento.

Por consiguiente, desde el 1 de enero de 2013, será necesario que los miembros de la unión o agrupación sean exclusivamente personas que ejercen actividades exentas o no sujetas que no originen el derecho a la deducción y que les obligue, por tanto, a aplicar la regla de la prorrata a que se refiere el artículo 102 de la Ley del Impuesto.

- 2) Los servicios prestados deben ser necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales de los socios y utilizarse directa y exclusivamente en las actividades de los socios que fundamentan la exención.

Señala asimismo la DGT que el incumplimiento de los dos últimos requisitos mencionados en los apartados anteriores supondrá la pérdida de la exención del Impuesto para el conjunto de las actividades desarrolladas por la entidad, ya que la Ley exige su concurrencia sin contemplar su cumplimiento parcial u ocasional.

Por último, y con respecto al posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del IVA a una agrupación en la que alguno de sus miembros no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, la DGT concluye que nada impide que se pueda aplicar la exención en estos casos, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos previstos en el citado artículo.

Finalmente, añade la DGT como novedad que, de conformidad con las modificaciones introducidas por la Ley 17/2012, ya no resulta necesario que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención prevista en el artículo 20.Uno 6º de la Ley del IVA.

**10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0263-13, de 30 de enero de 2013, contestación nº V0265-13, de 30 de enero de 2013 y contestación nº V0268-13, de 30 de enero de 2013**

*Supuestos de no sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial – Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. – Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.*

La DGT se ha pronunciado en las referidas contestaciones sobre la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA, en distintos supuestos de hecho.

En la primera contestación, la DGT entiende de la información suministrada que se transmitirá a una nueva sociedad “A” la actividad agropecuaria compuesta por una finca, ganado y cultivos, en la que se cuenta con un empleado. En la medida en que la operación pueda ser considerada como algo más que una mera transmisión de bienes, incluyendo tanto elementos corporales como incorporales de la actividad transmitida, la operación estará no sujeta en virtud del artículo 7.1º de la Ley del IVA. En este sentido, establece que un indicio de que la operación está efectivamente no sujeta sería la subrogación de la entidad como empleador en el contrato laboral suscrito con el empleado que trabaja en la actividad.

Añade la DGT que la no sujeción al IVA debe entenderse sin perjuicio de que la transmisión de los bienes inmuebles pueda quedar sujeta al ITP-AJD, en su modalidad de TPO, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP-AJD.

Señala también que en el caso de una actividad de arrendamiento de inmuebles, en cambio, parece deducirse del escrito de consulta que la transmisión tendría por objeto únicamente los inmuebles alquilados o destinados al alquiler, ya que en esta actividad no se cuenta con local de negocio ni con empleados. De ser así, no puede afirmarse que se esté produciendo la transmisión de una unidad económica autónoma, sino que se tratará de una mera cesión de bienes inmuebles que no cumple los requisitos del artículo 7.1º de la Ley del IVA. Dicha transmisión, por tanto, estará sujeta al Impuesto.

En relación a la segunda contestación, del supuesto planteado la DGT entiende que la entidad consultante, participada por un socio único, tiene por actividad principal la construcción y promoción de edificaciones, así como el arrendamiento de locales comerciales y otros bienes inmuebles. Dicha entidad pretende llevar a cabo un proceso de reestructuración y reorganización empresarial mediante la oportuna fusión por absorción, actuando como absorbente la entidad consultante.

En esta contestación, la DGT señala que parece deducirse que los elementos patrimoniales que van a ser objeto de transmisión no constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios.

La DGT concluye que en el supuesto de hecho, no sería posible aplicar el artículo 7.1º de la Ley de IVA, de manera que se trataría de una operación sujeta al IVA.

Por otro lado, con respecto a la posible aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, establece la DGT que en el supuesto objeto de consulta parece que no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, teniendo en cuenta que, según se manifiesta en el escrito de consulta, la operación descrita tiene una motivación económica al margen de cualquier ventaja fiscal que se pueda obtener, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del IVA al que está sujeta.

Finalmente, en relación con la tercera consulta se plantea la sujeción al IVA de las transmisiones que van a realizar unas sociedades absorbidas como consecuencia de una fusión, y en particular, en la transmisión de los inmuebles hoteleros y solares. El supuesto de hecho es el siguiente:

*“Una entidad mercantil dedicada a la explotación de un hotel va a realizar una fusión por absorción, actuando como entidad absorbente de otras dos entidades mercantiles, todas ellas establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto y participadas por los mismo socios pertenecientes a un grupo familiar.*

*Las dos sociedades absorbidas son titulares de sendos apartamentos turísticos que explotan, contando al efecto, además de los inmuebles, con medios materiales y humanos. Una de ellas mantiene en su activo una importante participación en otra entidad dedicada a la explotación de establecimientos turísticos y de unos solares calificados para edificación residencial, sobre los que, en principio, no hay intención de realizar ninguna inversión inmobiliaria.”*

La DGT entiende que, según la información aportada, parece que van a ser objeto de transmisión los inmuebles afectos a una actividad de explotación de alojamientos turísticos, así como los demás elementos materiales y humanos que viene utilizando cada sociedad para el ejercicio de su actividad.

Apunta la DGT en su contestación que debe tenerse en cuenta que la mera transmisión de bienes inmuebles no constituye la transmisión de una unidad económica autónoma en los términos establecidos en esta contestación.

Concluye la DGT que en el supuesto de hecho a que se refiere la contestación, parece que va a ser objeto de transmisión, en cada caso, un conjunto de elementos patrimoniales, bienes, derechos y obligaciones afectos a una actividad económica que constituye una empresa en funcionamiento.

Por tanto, considera la DGT que las transmisiones no estarán sujetas al IVA.

## **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0493-13, de 19 de febrero de 2013.**

*Obligaciones formales - Obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas por IVA y procedencia de la deducción de las cuotas soportadas, aunque solo se realicen operaciones sujetas y no exentas en las que el destinatario es el sujeto pasivo - Deducciones.*

En esta contestación la DGT se ha pronunciado sobre si existe obligación de presentar declaraciones-liquidaciones por IVA y, en su caso, la procedencia de la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados al ejercicio de una actividad empresarial, por una entidad que tiene previsto iniciarla realizando operaciones sujetas y no exentas al IVA en las que el sujeto pasivo será el destinatario de aquellas, produciéndose el denominado mecanismo de “inversión del sujeto pasivo”.

A tal efecto, la DGT ha considerado que dicha entidad deberá presentar el modelo 303 de declaración-liquidación del IVA y que las operaciones efectuadas por la entidad consultante, cuyo sujeto pasivo sea el destinatario, deberán declararse en dicho modelo en la casilla 44, referida a “operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción”, consignando el importe total de las correspondientes operaciones.

Por otra parte, la DGT declara que la entidad consultante, que según se deduce del escrito de consulta, realiza operaciones sujetas y no exentas del IVA pero cuyo sujeto pasivo es el destinatario de las mismas, podrá deducir las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados al ejercicio de la actividad de que se trate, con los requisitos contenidos en el título VIII, capítulo I de la Ley 37/1992.

## **12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0496-13, de 19 de febrero de 2013.**

*Exenciones – Segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones - Resolución de un contrato de compraventa de viviendas por incumplimiento de los adquirente - Transmisión posterior de dichas viviendas por el promotor a terceros - Esta transmisión estará sujeta y no exenta del IVA pues constituye una primera entrega de las viviendas.*

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción y, en su caso, exención del IVA en el siguiente supuesto: una entidad promotora transmitió un conjunto de viviendas en el ejercicio 2008 gravándose dicha operación por IVA en concepto de primera entrega de una edificación. Posteriormente se procede a la rescisión de los contratos de compraventa de las viviendas por incumplimientos de los adquirentes y se realiza por el promotor una nueva transmisión de las viviendas a terceros.

En tal supuesto, la DGT declara que la exención prevista en el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992 tiene la finalidad de someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones y por ello se

sujetan al IVA las primeras entregas de edificaciones y quedan exentas las segundas o ulteriores transmisiones.

La DGT establece que los requisitos para considerar primera entrega de edificaciones a efectos del IVA son los siguientes:

- La entrega ha de efectuarse por el promotor de la edificación.
- La entrega ha de tener por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.
- Y para su consideración como primera entrega, la edificación no debe haber sido utilizada ininterrumpidamente durante un plazo de tiempo superior a dos años por su propietario, un titular de derechos reales de uso o disfrute o por un arrendatario sin opción de compra. No obstante, se considerara primera entrega si el destinatario de la misma es quién ha utilizado la edificación.

A los efectos anteriores, la DGT considera que no se tienen en cuenta los períodos de utilización de edificaciones en los casos en que se ha producido la entrega de las mismas pero las operaciones respectivas han quedado resueltas. Por todo ello, concluye que *“la posterior transmisión de las viviendas por la entidad promotora es una operación sujeta y no exenta del IVA por tener la consideración de primera entrega de edificaciones. En efecto, la resolución de los contratos de compraventa supone que no ha existido primera entrega de edificaciones a efectos del IVA y, por tanto, su posterior transmisión adquiere tal naturaleza sin tener en cuenta los periodos de utilización de las viviendas por los anteriores adquirentes.”*

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0609-13, de 27 de febrero de 2013.**

*Operaciones intracomunitarias - Entidad austriaca no establecida que envía bienes a los almacenes de sus clientes en el territorio de aplicación del IVA español, siendo estos últimos quienes adquieren la posesión de las mercancías desde la recepción asumiendo los riesgos sobre ellas.*

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre quien tiene la consideración de sujeto pasivo de una adquisición intracomunitaria de bienes relacionada con los siguientes hechos: una empresa austriaca no establecida envía mercancías a los almacenes de su cliente en el territorio de aplicación del IVA español. El cliente adquiere la posesión de las mercancías desde la recepción asumiendo los riesgos de las mismas. El contrato de compraventa y la facturación de la misma se realizan a mes vencido por los consumos realizados por parte del cliente de la empresa austriaca para su utilización comercial.

La DGT, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el concepto de entrega de bienes así como en la doctrina emanada por ella, concluye que la operación consultada - en la que los envíos desde Austria se realizan a los almacenes del cliente final y en la que, también el cliente, desde el momento de la recepción, asume el riesgo sobre el producto depositado y



dispone del mismo para su uso industrial o comercial, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna, al menos esencial - constituye una entrega intracomunitaria de bienes en Austria de la que será sujeto pasivo la empresa austriaca y una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio IVA español de la que será sujeto pasivo el cliente español, sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo. La consultante austriaca no realizará, pues, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, la DGT estima que, al no realizar la empresa austriaca una adquisición ni una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en nuestro país, no está obligada a la presentación de la declaración recapitulativa de este tipo de operaciones, modelo 349. Será la entidad cliente, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, quien deberá formular la citada declaración como sujeto pasivo de la adquisición, añadiéndose que, si consideramos que el poder de disposición de las mercancías marca para el destinatario el devengo del Impuesto, la introducción en nuestro país y, en particular, en el almacén del destinatario determinará el devengo de la adquisición intracomunitaria y, consiguientemente, la obligación de presentar, en los plazos fijados por la normativa del Impuesto, la declaración recapitulativa.

### III. World VAT News.

#### 1. **China - Tax base for EIT withholding at source for nonresident enterprises under VAT pilot reform clarified**

The State Administration of Taxation recently issued guidance (Bulletin [2013] No. 9) that clarifies the calculation of the tax base for enterprise income tax (EIT) withholding at source for nonresident enterprises under the VAT pilot reform. The guidance, which applies as from 19 February 2013, is expected to have a significant impact on nonresident enterprises that have Chinese-source interest, rent, royalties, etc., as well as their domestic payers.

Under the EIT and business tax (BT) rules, Chinese-source interest, rent, royalties, etc. derived by a nonresident enterprise normally is subject to a 10% EIT (unless the rate is reduced under an applicable tax treaty) and a 5% BT, both of which are withheld at source by the domestic payer.

BT cannot be deducted from gross income in calculating the withholding EIT. However, under the pilot VAT reform, certain items of income may be subject to a 6% or 17% VAT (rather than BT). Hence, there has been considerable debate as to whether VAT should be included in gross income in calculating the withholding EIT, and various tax authorities have taken divergent positions.

Bulletin 9 clarifies that VAT is excluded from the tax base when calculating the EIT liability where the relevant income is covered by the pilot VAT reform program. The clarification generally will allow more funds to be remitted out of China and has clarified what have been inconsistent practices across China. Affected companies should assess the impact of Bulletin 9 on their profits, and take it into account when negotiating and concluding the tax terms in their contracts.

#### 2. **China - Administrative rules announced for airline companies in VAT pilot period**

On 20 February 2013, the State Administration of Taxation issued guidance (Bulletin No. 7) for airline companies participating in the VAT pilot reform program. The bulletin implements previous guidance (Circulars No. 84 and No. 9) that allows airline companies headquartered in pilot regions to compute and pay VAT on a “consolidated basis” with respect to their VAT-able pilot program services. Bulletin No. 7 clarifies the following:

- Calculation formula for the computation of VAT payable on consolidated basis:
  - For a head office: VAT payable = VAT liability on pilot services – VAT already paid by branches in pilot areas – business tax (BT) already paid by branches in non-pilot areas
  - For a branch: VAT payable = VAT-able income x 1% provisional VAT rate.

- A branch must collect the relevant VAT/BT information on a monthly basis and include the data in a “transfer form” that must be confirmed by the relevant tax authorities.
- Head office and the branches must verify the VAT special invoices or other VAT deduction supporting documents with each in-charge tax authority, and deduct the input VAT.
- The VAT consolidated filing must be made by the head office on a quarterly basis.

Bulletin No. 7 also requests the tax authorities to conduct regular tax examinations of branches. Airline companies using the consolidated VAT filing facility should review their current VAT/BT computation and filing process in light of the new guidance and ensure that their internal control procedures are in compliance.

Bulletin No. 7 applies only to airline companies headquartered in pilot areas; it is unclear whether companies from other industries can request to use the consolidated VAT payment and filing method.

### **3. Czech Republic - VAT rate on health care products**

An amendment to the Czech Republic’s VAT Act that became effective on 1 January 2013 limits the application of the reduced VAT rate to a narrower range of health care products than was previously the case. The tax authorities issued guidance in February that provides for a broader application of the reduced rate. The scope of applicability of the reduced rate is relevant for pharmaceutical companies, health care institutions, pharmacies, etc.

### **4. Czech Republic - Register of unreliable payers**

The Czech Republic VAT Act has introduced a public register of “unreliable payers”. A VAT payer can be declared unreliable if it seriously breaches its obligations to the tax administration.

If a company receives a supply from a provider that is published as an unreliable payer at the time of the supply, the company must guarantee the unpaid VAT arising from the supply

### **5. Czech Republic - Register of reliable accounts**

A public register of reliable accounts will be launched on 1 April 2013.

If a company makes a payment for the delivery of goods or the provision of services to a bank account that is not recorded in the register of reliable accounts, the account will be considered unreliable and the company will be required to guarantee the payment of Czech VAT if it is not paid by the supplier

When making a transfer to a bank account that is held outside the Czech Republic, the customer may be requested by the tax authorities to guarantee any Czech VAT not paid by the supplier, even if the account was published in the register of reliable accounts. However, in these cases, the guarantee can be effectively challenged. By contrast, the guarantee cannot be successfully contested if the relevant foreign account is not published in the register of reliable accounts.

## **6. Germany - *Intra-community supplies of goods***

A simplification rule has provided for the splitting of a direct intra-community supply into an intra-community transfer of own goods for the supplier's own disposal and a subsequent domestic supply in the destination country.

The German tax authorities issued a decree in November 2012 with the intention of limiting the scope of the simplification to supplies of goods where the goods are transported by the supplier itself to customers in the destination country. The German tax authorities granted a transitional period until 31 March 2013, but from 1 April 2013, the simplification rule was only to apply where goods are transported by the supplier itself to customers in the destination country.

However, the German Federal Ministry of Finance has issued an additional decree extending the application of the simplification rule for intra-community supplies. The German Federal Ministry of Finance has extended the transitional period until 30 September 2013.

## **7. Greece - *Ministry of Finance proposes favorable import VAT rules to attract foreign business***

Greece's Ministry of Finance has proposed the introduction of a beneficial VAT regime to encourage foreign businesses to use Greece as the entry point for their goods originating from third countries. The regime would apply at the time the goods are imported and when the goods are subsequently delivered within Greece.

Under the proposed rule, instead of imposing VAT upon import, VAT would be assessed, but would not be collected by the competent Customs authorities; the movement of the goods would be tracked until they reach their final destination outside Greece

To qualify for the favorable regime, more than 90% of the volume of the goods would have to be destined for other EU member states or third countries and their value would need to meet the thresholds to be set by law. The value of the imports would have to be at least equal to EUR 120 million per year for the first five years the regime applies and EUR 300 million thereafter. Group companies may, upon certain conditions, also fall within the scope of this regime

Provided the importer meets the above requirements, and after taking into consideration specific data (such as solvency), the General Secretariat of Public

Revenue would issue a license allowing group companies to benefit from the procedure

The Greek parliament has voted on the law, but Ministerial decisions and circulars are still to be issued

## **8. Greece - *Professional leases***

As from 1 January 2013, a right to opt to tax as a supply of services subject to VAT has been introduced for the lease of property to be used for the exercise of professional activities, either independently or in joint procurement, provided the lessee is subject to VAT. Previously, the option was available only for the leasing of shopping centers and merchandise hubs if certain conditions were satisfied. The option for tax can relate to an entire building complex or a part thereof.

To qualify, the lessor must submit an application to the competent tax authorities by a specific deadline (30 June 2013 for cases subject to VAT for the first time). VAT applications relating to the commercial use of shopping centers that were submitted by 31 December 2012 also fall within the scope of these provisions, although a new application is not required.

Businesses that charged VAT on leases for the exercise of professional activities before 1 January 2013 are subject to the new rules provided an application to opt to VAT taxation is submitted by 30 June 2013. Further clarifications on the interpretation and the practical application of this latter case are required.

Other requirements, procedures and application details will be determined by Ministerial Decisions.

## **9. Italy - *Cash VAT scheme***

The Italian tax authorities issued a circular on 15 February 2013 (Circular No. 1) that clarifies the cash VAT scheme introduced by Law Decree No. 83 of 2012. The circular confirms that a sale of credit, with or without recourse, does not give rise to a VAT charge. Consequently, VAT becomes due, in principle, only when the debtor actually pays the consideration to the purchaser of the credit. The seller must be informed when payment takes place or, to avoid penalties, the seller can pay the VAT in advance in the period in which the credit is transferred. When payment of the consideration is made by means other than cash (e.g. via a bank transfer), the payment will be deemed to be received when the funds are actually available (e.g. by a credit entry in the bank account), regardless of when the creditor is informed of the payment (such as in a bank statement).

The circular also clarifies the treatment of credit/debit notes:

- If the credit/debit note is issued within one year of the date of the transaction, the original tax due must be amended.

- If the credit/debit note is issued more than one year after the transaction takes place, the VAT must be amended in the first possible VAT computation.

Finally, the circular clarifies that, for taxpayers that opt for the cash VAT regime, VAT on purchases is deductible at the time consideration is paid for all purchases, including those relating to transactions excluded from the cash VAT regime, unless the transactions accounted for under the cash VAT regime are managed as a separate activity under Italy's VAT law.

#### **10. Italy - Restriction of ability to set off VAT credits for companies in a “continuous tax loss position”**

Circular No. 1 also further clarifies the application of the rules relating to companies in a “continuous tax loss position.”

In response to a question as to how to determine when VAT credits are no longer able to be set off, the tax authorities have clarified that, where a company is in an income tax loss for three consecutive years or in an income tax loss for two consecutive years with a further year where income is lower than the minimum set by law for non-operating companies and no disapplication conditions apply in this three year period, the company must be regarded as non-operating in the fourth year. As a result, the company will be deemed to be a non-operating company from the beginning of the fourth year and restrictions on the use of the VAT credits will apply.

In particular, the VAT credit cannot be refunded and it cannot be offset against other taxes. After three years of such a situation (and a VAT turnover under the operative threshold amount), the VAT credit will be lost.

#### **11. Italy - Joint liability of contractor and subcontractor for withholding taxes and VAT due by subcontractor**

In Circular No. 2/E, dated 1 March 2013, the Italian tax authorities provided further clarification (following that published in Circular No. 40/E of 2012) of the joint and several liability of contractors and subcontractors for the payment of withholding taxes on employment income and VAT due by the subcontractor. The liability is limited to the amount of the consideration due (introduced by Article 13-ter of Legislative Decree No. 83, 2012).

The tax authorities have clarified that the new provision is not limited to the building sector, but is applicable to all contracts and subcontracts regardless of the economic sector in which the contracting parties operate. In particular, the rule relates only to contracts as defined in Article 1655 of the Civil Code, namely “*the contract by which one party undertakes, with the necessary resources and organization management at its own risk, the completion of a work or service for a consideration in money*”, and the authorities provide examples of contracts not falling within the scope of the new provisions.



The tax authorities also have confirmed that, in the case of multiple contracts between the same parties, the statement certifying the timing of payments of withholding tax on income from employment and VAT relating to the contract need be issued only once. The certification may also be supplied on a periodical basis at the time of payment, certifying the timing of all payments relating to withholding tax and VAT due if this information was not previously stated. Clarifications also have been made regarding the statement certifying payments that are made by bank transfer or other means that do not allow the recipient immediate availability of the amount paid, and cases in which the contractor or the subcontractor have sold their credit to third parties

## **12. Lithuania - *Changes related to import VAT***

As from 1 March 2013, the accounting of import VAT via the VAT return is allowed in most cases, i.e. VAT payers can increase the amount of output VAT reported in the VAT return for the relevant tax period by the amount of import VAT calculated on the imported goods instead of paying the import VAT to the customs authorities at the time of import.

## **13. Lithuania - *Notification of tax investigations and audits***

Two orders issued by Lithuania's tax authorities require that taxpayers be notified in advance of an impending tax investigation or tax audit. Notification must be made via regular mail or email at least five days before the investigation/audit, although there are some exceptions to the notification requirement.

## **14. Netherlands - *New domestic reverse charge rules***

The Dutch State Secretary for Finance has made combatting VAT fraud a key policy initiative. The State Secretary announced that the compulsory reverse charge regulation for the supply of mobile telephones and computer chips will take effect as from 1 April 2013. The compulsory reverse charge also applies to game consoles, tablets and laptops.

## **15. Netherlands - *Reduced VAT rate on refurbishment and renovation in housing market***

The Dutch government has reached an agreement with the opposition parties on measures to boost the housing market. This means that the reduced VAT rate of 6% can be applied to the labor part of refurbishment and renovations as from 1 March 2013 for one year (until 1 March 2014).

## **16. Poland - *No interim provisions in respect of abolition of reverse charge mechanism***

As from 1 April 2013, the reverse charge mechanism in respect of local purchases of goods from foreign entities registered for VAT in Poland will be abolished, so that foreign entities registered for VAT in Poland will have to charge Polish VAT on local supplies of goods. However, there are no provisions that

regulate the VAT treatment of supplies made in March 2013 but invoiced in April 2013.

### **17. Poland - *Joint and several VAT liability for sellers and buyers***

The Polish Ministry of Finance is working on changes to the VAT Act that would allow the tax authorities to claim VAT from a buyer if the seller does not pay the relevant VAT. This rule mainly would affect the sale of steel and fuel. The buyer could be held responsible if the buyer was aware or could reasonably know that the seller would not pay the VAT.

The changes are planned to take effect from 1 July 2013, but a draft law has not yet been submitted to parliament.

### **18. Portugal - *Communication of invoices and transport documents***

On 21 February 2013, Portugal's tax authorities issued new instructions regarding the communication of transport documents. (The instructions were updated on 14 March.) According to the instructions, as from 1 May 2013, transport documentation (regarding transportation taking place in Portugal) must be communicated to the tax authorities before the transport commences. The goods and means of transport are to be seized if, during transport, the authorities discover that the required communication has not been made. This seizure should be temporary until the situation is regularized.

This requirement does not apply, however, where the transport document is also the invoice for the sale; in this case, no additional transportation documents have to be issued nor need to be communicated to the Portuguese tax authorities.

The instructions of the tax authorities regarding the communication of invoices (which entered into force on 1 January 2013) was updated on 28 February 2013.

### **19. United Kingdom - *Court decides for taxpayer in case on business promotion schemes***

The UK Supreme Court has decided (by a majority of three to two) that Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited), the company that runs the Nectar points scheme, is entitled to reclaim VAT on the cost of redemption goods/services delivered to Nectar cardholders. Following a reference to the CJEU by the House of Lords in 2008, the CJEU decided that payments made by Aimia/Loyalty Management to the businesses supplying the redemption goods and services were "third party consideration" for supplies made to the cardholders.

However, the Supreme Court has now concluded that the CJEU decision did not take account of the full circumstances of the case and that, when the full facts (as found by the VAT and Duties Tribunal in its decision) are taken into account, there is a supply to Aimia on which input VAT is deductible.

Whilst the Supreme Court's decision emphasises that consideration of the "economic reality" of the situation is all important, and so conclusions will be very dependent on the facts of particular cases, this decision is likely to have far-reaching implications, not just for loyalty schemes such as the Nectar scheme, but also in other situations where the commercial arrangements result in what is arguably double taxation.

## **20. United Kingdom - VAT on corporate acquisitions**

The UK Court of Appeal has decided against the taxpayer in the BAA case, a case involving whether Airport Development and Investments Limited (ADIL), the company formed to take over BAA, was able to recover VAT on the transaction costs after it joined the BAA VAT group following the takeover. The Court of Appeal upheld the Upper Tribunal's decision against the taxpayer, concluding that "... the UT correctly overturned the decision of the First-tier Tribunal as erroneous in law. The input tax was not incurred on supplies to BAA and there was no direct and immediate link between the services supplied to ADIL which incurred the input tax, and the outward supplies made by BAA, on which VAT was charged. ...".

The court went on to add a further point against ADIL and BAA, that "... at the relevant date, ADIL had no economic activity enabling it to recover the input tax ... it simply existed and acted to acquire the shares in BAA without carrying on any economic activity that involved actual taxable supplies in its own right and without forming any intention, prior to the completion of the takeover, either to do so, or to join the BAA VAT group."

## **21. United States - State sales and use tax remote seller legislation presented to U.S. Congress**

Senate Majority Whip Richard Durbin, D-Ill, along with a group of bipartisan Senators and Representatives, has introduced remote seller legislation for consideration by U.S. lawmakers. The Marketplace Fairness Act of 2013 (S. 336, H.R. 684) would authorize states that have complied with the requirements of the Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA) to collect and remit sales and use tax from remote sellers (i.e. Internet sites and catalog retailers that sell to customers in states where the sellers are not physically located). The proposed law also would allow states that are not SSUTA members to adopt alternative minimum simplification requirements. The bill includes a small-seller exception that generally would apply to sellers with annual gross U.S. remote sales of less than USD 1 million.

Various other bills, including the Marketplace Equity Act of 2011 (H.R. 3179) and a prior version of the Marketplace Fairness Act (S.1832), were introduced in the last Congress, but the proposed legislation lacked sufficient support to move forward.

While disagreements over previous iterations, including the appropriate threshold for a small business seller exception and simplification requirements, have been resolved, a crowded congressional legislative agenda may make it unlikely that

this legislation will be passed in the near term. However, Senate Majority Leader Harry Reid, D-Nev, has spoken favorably of remote seller legislation and if Durbin could garner 60 votes to avoid a filibuster, the chances of remote seller legislation being brought up for a vote in the chamber could increase. Currently, the legislation has 18 sponsors in the Senate and 35 in the House.

## **22. Uruguay - *New regulations for hydrocarbon exploration and extraction companies***

Following the signing of four contracts for the exploration and extraction of hydrocarbons with four companies in October 2012, the Uruguayan government has published a decree that promotes hydrocarbon exploration activities carried out under the contracts; the decree includes tax benefits for both contractors and subcontractors.

Both contractors and subcontractors already are exempt from output VAT. To prevent an input VAT cost, the decree grants a credit for VAT included in purchases of goods and services related to the cost of promoted activities. The decree also includes an exemption from customs duties related to the import and re-export of machines, equipment, materials, tools, vehicles and supplies necessary for exploration and extraction activities.

---

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

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

Atentamente,  
Deloitte Abogados

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

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

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