

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

Abril 2015

Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos



Índice de contenido

I. Normativa.

1. Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de abril de 2015. Asunto C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de abril de 2015. Asunto C-114/14 (Comisión/Suecia).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de abril de 2015. Asunto C-111/14 (GST – Sarviz AG Alemania).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de abril de 2015. Asunto C-16/14 (Property Development Company).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de abril de 2015. Asunto C-97/14 (SMK).
6. Tribunal Supremo. Sala de lo Civil. Sentencia de 19 de enero de 2015. Nº de recurso 614/2013.
7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 4 de marzo de 2015. Nº de recurso 4061/2012.

III. Doctrina administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 7547/2012, de 22 de abril de 2015.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3627/2014, de 22 de abril de 2015.

3. **Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 177/2013, de 27 de abril de 2015.**
4. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0708-15 y V0709-15, de 4 de marzo de 2015.**
5. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0721-15, de 4 de marzo de 2015.**
6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0722-15, de 4 de marzo de 2015.**
7. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0740-15, de 6 de marzo de 2015.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0771-15, de 9 de marzo de 2015.**
9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0783-15, de 10 de marzo de 2015.**
10. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0862-15, de 23 de marzo de 2015.**
11. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0865-15, de 23 de marzo de 2015.**
12. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0971-15, de 26 de marzo de 2015.**
13. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1027-15, V1030-15, V1031-15 y V1032-15, de 30 de marzo de 2015.**
14. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1028-15 y V1029-15, de 30 de marzo de 2015.**

I. Normativa.

1. Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Con fecha 30 de abril se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, con efectos de 1 de enero de 2017, se introduce una modificación en el ámbito de las obligaciones tributarias formales (Art. 29 de la LGT), para especificar, en relación con los libros registro, la posibilidad de que a través de norma reglamentaria se regule la obligación de llevanza de los mismos a través de medios telemáticos.

Dicha modificación da cobertura al futuro desarrollo reglamentario de las obligaciones formales necesarias para hacer efectivo el Proyecto SII (Suministro Inmediato de Información), que empezará a funcionar el 1 de enero de 2017. Se trata de los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se efectúe por medios telemáticos.

El Proyecto del Suministro Inmediato de Información de la Agencia Tributaria implantará un nuevo sistema de gestión del IVA basado en la información en tiempo real de las transacciones comerciales. Después de cada facturación, los contribuyentes enviarán a la Agencia Tributaria el detalle de las facturas emitidas y recibidas, donde los libros-registros se irán formando con cada uno de los envíos con el detalle de las operaciones realizadas.

Con la información recibida y la de la base de datos, la Agencia Tributaria podrá elaborar los datos fiscales del contribuyente, a efectos del IVA, permitiendo eximirle del cumplimiento de determinadas obligaciones informativas.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de abril de 2015. Asunto C-42/14, Wojskowa Ageneja Mieszkaniowa w Warszawie

Arrendamiento de inmuebles — Suministro de electricidad, calefacción y agua y eliminación de residuos — Contratos entre el arrendador y los proveedores de bienes o prestadores de servicios — Prestaciones al arrendatario que se consideran realizadas por el arrendador — Gastos arrendaticios — Cálculo de la base imponible — Posibilidad de incluir los gastos arrendaticios en la base imponible de los servicios del arrendamiento — Operación conformada por una única prestación o por varias prestaciones independientes — Directiva 2006/112/CE.

La Wojskowa Ageneja Mieszkaniowa es una entidad pública que arrienda inmuebles del Estado, refacturando prestaciones que incluyen, por una parte, el suministro de determinadas fuentes de energía, (electricidad, calefacción y agua) y, por otra parte, la eliminación de residuos, trasladando al arrendatario los gastos que ha soportado en la compra de dichos bienes y servicios. En lo relativo a las fuentes de energía, la entidad factura al arrendatario importes a cuenta aplicando el tipo impositivo correspondiente a cada una de dichas fuentes.

La entidad solicitó del Minister Finansów un dictamen con el objetivo de conocer cuáles eran los tipos aplicables a estas operaciones, en el ésta expuso que el método de liquidación del IVA previsto por la entidad era incorrecto, destacando que el suministro de fuentes de energía y la eliminación de residuos formaban parte de un conjunto que constituía una única prestación, que es el servicio del arrendamiento y por tanto era de aplicación un solo tipo impositivo.

Tras discutir este dictamen tanto la Administración como diversos tribunales polacos y dado que existían dudas sobre si el arrendador realiza una única prestación o varias separadas, se solicita el pronunciamiento del TJUE al respecto.

En primer lugar, el Tribunal confirma que, en el arrendamiento de inmuebles, se ha de considerar que el suministro de electricidad, calefacción y agua y la eliminación de residuos que realizan terceros especializados para el arrendatario que realmente utiliza dichos bienes y servicios, han sido efectuados por el arrendador cuando éste es parte en los respectivos contratos de suministro de dichas prestaciones y se limita a repercutir los costes de las mismas al arrendatario.

Respecto a la cuestión acerca de si el arrendador realiza en este sentido una única prestación o varias separadas, el TJUE señala que es necesario comprobar en cada arrendamiento determinadas circunstancias:

- En lo tocante a las fuentes de energía, si el arrendatario es libre para decidir sobre la cantidad de consumo que desea. A este respecto, la existencia de contadores individuales y la facturación según la cuantía de bienes utilizados es

un indicio importante para considerar que el suministro de las fuentes de energía constituye una prestación separada del arrendamiento.

- Por lo que se refiere a la eliminación de residuos, el que el arrendatario pueda elegir al prestatario o celebrar un contrato directamente con él constituye un indicio de la existencia de una prestación separada del arrendamiento, incluso si, para su propia facilidad, no realiza dicha elección ni ejerce dicha facultad sino que adquiere la prestación al tercero que designa el arrendador mediante un contrato celebrado entre dicho tercero y el arrendador. Si, además, el importe adeudado por la eliminación de residuos y el adeudado por el arrendamiento figuran como conceptos distintos en la factura, procede considerar que el arrendador no efectúa una única prestación que abarque el arrendamiento y dicha prestación.

Con base en lo anterior, el Tribunal concluye que el arrendamiento de inmuebles y el suministro de agua, electricidad y calefacción y la eliminación de residuos que acompañan a dicho arrendamiento constituyen varias prestaciones separadas e independientes que deben apreciarse de manera diferenciada desde el punto de vista del IVA, a menos que en la operación se den componentes, incluidos los que indican la razón económica de la celebración del contrato, que se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente conformen una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

No obstante, el Tribunal señala que corresponde en todo caso al órgano jurisdiccional nacional llevar a cabo las valoraciones necesarias para decidirlo, teniendo en cuenta el conjunto de circunstancias en que se desarrollan el arrendamiento y las prestaciones que lo acompañan y, especialmente, el contenido del propio contrato.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de abril de 2015. Asunto C-114/14, Reino de Suecia

Incumplimiento de Estado — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva 77/388/CEE — Directiva 2006/112/CE — Artículos 132, apartado 1, letra a), y 135, apartado 1, letra h) — Exenciones — Servicios públicos postales — Sellos de Correos — Directiva 97/67/CE.

Esta sentencia tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de Suecia, por el cual la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud, de los artículos 132, apartado 1, letra a), y 135, apartado 1, letra h), de la Directiva 2006/112 al no haber eximido del IVA las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales - con excepción de los transportes de

pasajeros y de las telecomunicaciones-, ni las entregas, por su valor facial, de sellos de Correos que tengan valor postal en su territorio.

El TJUE concluye afirmando que el recurso interpuesto por la Comisión está fundado en su conjunto y que por tanto el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos mencionados anteriormente.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de abril de 2015. Asunto C-111/14, GST – Sarviz AG Alemania

Principio de neutralidad fiscal — Persona deudora del IVA — Liquidación errónea del IVA por el destinatario — Sujeción al IVA del prestador de servicios — Negativa a conceder la devolución del IVA al prestador de servicios — Directiva 2006/112/CE.

La sociedad GST – Sarviz con domicilio social en Alemania, prestó servicios técnicos y de consultoría a GST Skafolding sociedad con domicilio social en Bulgaria. Considerando que GST – Sarviz no disponía, en el momento de prestar sus servicios, de un establecimiento permanente en el territorio búlgaro, el destinatario de dichos servicios (GST Skafolding), liquidó el IVA correspondiente al amparo de la posibilidad prevista en el artículo 194 de la Directiva de IVA.

Mediante resolución de liquidación complementaria, la Administración tributaria belga estimó que GST – Sarviz disponía, en el período durante el cual prestó sus servicios a GST Skafolding, de un establecimiento permanente y que por tanto dicha sociedad era deudora del IVA en relación con las prestaciones realizadas y debería haber presentado una solicitud de registro a efectos del IVA.

Con base en lo anterior GST – Sarviz pagó la cantidad reclamada por la Administración tributaria y presentó solicitud de compensación o de devolución del impuesto abonado, devolución que le fue denegada por la Administración tributaria en virtud de la normativa interna y del procedimiento de regularización iniciado por la Administración.

Adicionalmente, la Administración denegó a GST Skafolding el derecho a la deducción de los correspondientes servicios por no disponer del documento fiscal correspondiente.

Ante estas circunstancias, se solicita el pronunciamiento del TJUE en relación con las regularizaciones llevadas a cabo por la Administración tanto respecto del prestador como del destinatario de los servicios.

A este respecto, el Tribunal dispone lo siguiente:

- Sólo es deudor del IVA el sujeto pasivo que efectúa una prestación de servicios, cuando esta prestación se ha realizado desde un establecimiento permanente situado en el Estado miembro en el que se devenga el IVA.
- El artículo 194 de la misma no permite a la Administración tributaria de un Estado miembro considerar deudor del IVA al destinatario de una prestación de servicios efectuada desde un establecimiento permanente del prestador, cuando tanto este último, como el destinatario de los servicios, están establecidos en el territorio de un mismo Estado miembro y pese a que ese destinatario haya pagado ya el impuesto basándose en la suposición errónea de que dicho prestador no disponía de un establecimiento permanente en ese Estado.
- El principio de neutralidad del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que permite a la Administración tributaria denegar al prestador de servicios la devolución del impuesto pagado por él, cuando al destinatario de esos servicios, que también ha pagado dicho impuesto por los mismos servicios, se le ha denegado el derecho a deducción por no disponer del documento fiscal correspondiente, en virtud de que la ley nacional no permite la regularización de los documentos fiscales (facturas) cuando existe una liquidación complementaria firme.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de abril de 2015. Asunto C-16/14, Property Development Company NV

Afectación de un bien asimilada a una entrega a título oneroso — Afectación de un inmueble a una actividad exenta de IVA — Base imponible correspondiente a dicha afectación — Intereses intercalares abonados durante la construcción del inmueble — Sexta Directiva IVA

La entidad Prodeco encargó la construcción de un edificio de oficinas con intención de venderlo, contabilizando dicho inmueble en la partida de existencias. A la hora de efectuar la valoración de dichas existencias, procedió a anotar en el activo los intereses intercalares correspondientes al préstamo que se contrató con el fin de construir el citado inmueble.

Posteriormente, y a la espera de la venta del inmueble, la entidad cedió en arrendamiento partes de dicho inmueble, sin considerar que la aplicación de bienes a una actividad exenta del IVA como era dicho arrendamiento constituía una entrega asimilada de bienes (autoconsumo).

La cuestión objeto de controversia radica en la inclusión en la base imponible de dicho autoconsumo de los intereses abonados por el préstamo que le había permitido financiar la construcción del inmueble, para lo cual se solicita el pronunciamiento del TJUE.

En primer lugar, señala el TJUE que dado que en este caso se trata de una afectación de un inmueble que el sujeto pasivo no ha comprado, sino encargado construir, y dándose la circunstancia de que existen bienes similares en el mercado, el órgano jurisdiccional remitente habría actuado de plena conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b) de la Sexta Directiva de IVA -relativo a la base imponible de un autoconsumo como el discutido en este litigio-, al constatar que la base imponible pertinente para el cálculo del IVA correspondiente a dicha afectación está constituida por el precio de compra de inmuebles similares en el momento en que se produjo tal afectación.

En este sentido, carece de relevancia a juicio del TJUE que el precio de compra de los inmuebles similares incluya o no los intereses intercalares que, en su caso, se hayan abonado durante la construcción de dichos inmuebles, dado que, dicho criterio (contrariamente al criterio del precio de coste, que el citado artículo 11 prevé como base imponible a falta de precio de compra) permite a las autoridades tributarias basarse en los precios de mercado de este tipo de bienes en el momento en que se produjo la afectación del inmueble controvertido, sin tener que examinar en detalle los elementos de valor que han dado lugar a dichos precios.

Por el mismo motivo, concluye el Tribunal que en un caso como el del litigio principal, los intereses intercalares efectivamente abonados por el propio sujeto pasivo durante la construcción del inmueble controvertido son irrelevantes para la determinación de la base imponible.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de abril de 2015. Asunto C-97/14, SMK kft

Determinación del lugar de realización de una prestación de servicios — Destinatario de la prestación que tiene un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido en varios Estados miembros — Expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que se ha ejecutado materialmente la prestación — Directiva 2006/112/CE

El TJUE se pronuncia en esta sentencia sobre la interpretación de los artículos 52 apartado c) y 55 de la Directiva de IVA, en su redacción en vigor hasta el 1 de enero de 2010.

El artículo 52 c) de la Directiva de IVA establecía que el lugar de realización de las prestaciones de servicios que consistían en informes periciales o los trabajos realizados sobre los bienes muebles corporales habría de ser aquel en que se dichos servicios ejecuten materialmente:

A su vez, el artículo 55 de la Directiva de IVA establecía una excepción a dicha regla de localización para estos servicios, en la medida en que (i) los destinatarios tuvieran un número de identificación a efectos del IVA de un Estado miembro

distinto de aquél en cuyo territorio se presten materialmente dichos servicios y (ii) los bienes fueran objeto de una expedición o de un transporte fuera del Estado miembro en que la prestación hubiera sido materialmente ejecutada.

En lo que se refiere al litigio principal, el destinatario de los servicios de ensamblaje sobre bienes muebles disponía en un primer momento de un número de identificación a efectos del IVA tanto en el Estado miembro donde dichos servicios se ejecutaron materialmente (Hungría) como en su Estado de residencia (Reino Unido) y posteriormente únicamente en este último territorio. Asimismo, los productos terminados eran objeto de transporte o expedición fuera de Hungría pero únicamente tras su reventa.

En este sentido, el TJUE establece que la excepción prevista en el artículo 55 de la Directiva de IVA, en su versión en vigor hasta el 1 de enero de 2010, no es aplicable en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que los bienes muebles corporales a los que se referían estas prestaciones habían sido objeto de expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que estas prestaciones de servicios se ejecutaron materialmente pero no como consecuencia de estas prestaciones, sino de la posterior venta de estos bienes.

Habida cuenta de esta conclusión, el Tribunal considera que carece de relevancia el hecho de que, durante el período en que se efectuaron las prestaciones de servicios controvertidas, el destinatario de estas prestaciones tuviera al mismo tiempo un número de identificación a efectos del IVA en Hungría y en el Reino Unido, y posteriormente sólo en este último Estado miembro. Así, el TJUE no entra a valorar si el artículo 55 de la Directiva de IVA, en su versión en vigor hasta el 1 de enero de 2010, únicamente se refería a aquellos sujetos pasivos destinatarios de una prestación de servicios que no tuvieran o no estuvieran obligados a tener un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro del lugar donde se presten materialmente los servicios.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Civil. Sentencia de 19 de enero de 2015. Nº recurso 614/2013

Compraventa de inmuebles — Imprudencia de la repercusión del IVA una vez transcurrido el plazo de un año — Obligación contractual por parte del comprador de abonar los Impuestos que graven dicha operación si así se pacta en el contrato de compraventa.

Creemos conveniente incluir en el Boletín de IVA esta sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, no porque resuelva cuestiones tributarias –posibilidad que le estaría vedada a esa Sala por corresponder al orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo-, sino por la transcendencia que la misma puede tener en materia del IVA.

El supuesto de hecho analizado por el Tribunal Supremo versa sobre diversas operaciones de compraventas de viviendas realizadas por una entidad a favor de varios compradores, formalizadas mediante escrituras públicas, en las que se estipula que serán de cuenta de estos últimos el abono de aquellos tributos y demás gastos que graven las transmisiones, o sean consecuencia directa o indirecta de las mismas, con excepción del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Pese a que en un principio los compradores liquidaron el ITP y AJD –en su modalidad de TPO-, posteriormente, a raíz de una contestación de la DGT, se concluyó que las citadas compraventas quedaban sujetas al IVA. Ello supuso, por un lado, que los compradores solicitaran la devolución del ITP y AJD indebidamente liquidado y, por otro, que la entidad vendedora procediera a reclamarles –vía repercusión- las pertinentes cuotas del IVA a los compradores, si bien estos cuestionan (en vía económico-administrativa) si tal repercusión es correcta, una vez transcurrido el plazo de un año establecido en el artículo 88 de la Ley del IVA. Cuestión que es dirimida favorablemente a sus intereses por el TSJ de Castilla y León, al considerar improcedente la repercusión del IVA efectuada por la entidad vendedora al haber transcurrido dicho plazo de un año.

Dado lo anterior, la entidad vendedora exige el abono de las cuotas del IVA por la vía civil; pretensión inicialmente rechazada por la Audiencia Provincial de Burgos, pero que es admitida por el Tribunal Supremo en la presente sentencia, al entender que se trata de una obligación de naturaleza puramente civil y no tributaria sometida, por lo tanto, al plazo de prescripción de quince años (art.1964 CC) y no al plazo legal de repercusión de un año establecido en la Ley del IVA (art. 88).

En particular, señala el Tribunal que *“la fuerza vinculante para las partes de lo pactado en dicha cláusula no está en función de la aplicación de normas de carácter administrativo sobre la posible repercusión del IVA a los compradores, cualesquiera que sean las resoluciones que sobre ello hayan dictado, ni estos pueden quedar libres de las obligaciones contraídas por el mero hecho de que se entendiera inicialmente que la compraventa estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y posteriormente se determinara que la sujeción no era a este impuesto sino al que grava el valor añadido”*.

Con esta sentencia, el Alto Tribunal admite la posibilidad de reclamar al destinatario de la operación -por vía civil- el importe correspondiente a las cuotas del IVA no repercutidas, si así se pacta en el contrato. Y ello pese a que la repercusión de las mismas no sea posible, al haber transcurrido el plazo de un año estipulado en el artículo 88 de la Ley del IVA.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 4 de marzo de 2015. N° recurso 4061/2012

Simulación contractual – Falta de condición de sujeto pasivo – Denegación de la devolución del IVA a empresarios no establecidos.

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre la existencia o no de un aprovechamiento ilícito de una estructura fiscal y societaria compleja por parte de una entidad mercantil “D” con la intención de obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el Territorio de Aplicación del Impuesto.

Según el Tribunal Supremo, de los hechos fácticos queda probado el siguiente esquema empresarial: Las entidades españolas “A” y “B” adquieren en un primer momento un equipo informático que después arriendan a diferentes clientes españoles. De manera paralela, dichos equipos son vendidos por las entidades “A” y “B” a otra entidad irlandesa “C”, perteneciente al mismo grupo, que, a su vez, vuelve a arrendar éstos a otra entidad húngara, del mismo grupo, “D”. Cuando esta entidad “D” deviene arrendataria de los equipos informáticos, los subarrienda de nuevo a las entidades españolas “A” y “B” por el mismo precio por el que se ha obligado el cliente español.

A juicio del Alto Tribunal (al igual que de la sala de instancia de la Audiencia Nacional), a través de contratos que no evidencian prestaciones reales y que de no haber sido suscritos no habría variado el resultado final (en lo que al arrendamiento de los equipos informáticos a los clientes españoles por parte de las entidades “A” y “B” se refiere), se obtiene una devolución del IVA español en favor de la entidad “D”, que no habría tenido lugar sin su intervención.

En este sentido, y en opinión del Tribunal Supremo, no resulta de aplicación lo dispuesto en la sentencia de 22 de diciembre de 2010, asunto C-103/09 Weald Leasing Ltd, por cuanto en esta sentencia lo que se enjuiciaba por el TJUE era si optar por un arrendamiento para escalonar el pago del IVA, frente a la compra del bien, constituía una ventaja fiscal en sí misma contraria a la Directiva, a lo que el TJUE contestó negativamente. Sin embargo, en este caso, el Alto Tribunal entiende que organizar una estructura como la arriba descrita, con la exclusiva finalidad de obtener devoluciones del IVA que, de otra manera, no conseguiría la entidad, sí resulta contrario a la norma comunitaria.

Así, de acuerdo con los hechos probados en instancias anteriores y las argumentaciones ya expuestas, el Tribunal Supremo concluye que, a su juicio, es evidente el aprovechamiento ilícito que la entidad “D” recurrente obtiene y, por lo tanto, no resulta procedente la devolución del IVA instada por esta entidad.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 7547/2012, de 22 de abril de 2015

IVA repercutido en factura por una operación que no debe tributar – No procede exigir el ingreso de la cuota del IVA – Aplicación de la prohibición del efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea.

El TEAC se pronuncia acerca de si se puede exigir a una entidad el ingreso de una cuota de IVA indebidamente repercutida en factura, a pesar de no haberse devengado.

En el supuesto analizado, la entidad recurrente es la adjudicataria encargada de la realización de obras de construcción de un puerto pesquero. Es necesario destacar que, tras actuaciones previas de inspección, quedó probado que el 20,52% del importe derivado del contrato de adjudicación se encontraba sujeto y no exento de IVA. Por el contrario, el restante 79,48% del citado importe tenía la naturaleza de subvención de capital, quedando fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.

A consecuencia de lo anterior, la adjudicataria emitió una factura en el ejercicio 2011 en la que se reflejaba el importe de la base imponible y la cuota de IVA repercutido por la totalidad de la misma, por orden de la entidad adjudicante. Junto a la factura se envió un escrito en el que se le comunicaba a la citada entidad que la cantidad realmente sujeta y no exenta de IVA era el 20,52% de la base imponible. Asimismo, en la declaración – liquidación del Impuesto la entidad recurrente incluyó únicamente el importe de la base imponible y la cuota de IVA devengado en la operación, es decir, el 20,52%, presentando un escrito ante la Administración en el que exponía la realidad de la operación.

Teniendo en cuenta la operación anterior, la Administración considera que, a pesar de que únicamente se halla sujeto al impuesto el 20,52% del importe repercutido, en la factura se ha repercutido el 100% de la cuota de IVA, por lo que la recurrente debió ingresar la totalidad del Impuesto, emitiendo posteriormente una factura rectificativa y solicitando la rectificación de la autoliquidación y la devolución del IVA indebidamente ingresado, ya que no considera factura rectificativa el escrito enviado a la entidad adjudicante exponiendo la realidad de la situación.

La Administración basa la exigencia de la totalidad del IVA repercutido en el artículo 203 de la Directiva de IVA, precepto no transpuesto a nuestra normativa interna, que establece que será deudora del IVA cualquier persona que mencione este Impuesto en una factura.

En este punto, el TEAC coincide con la Inspección al considerar que el escrito enviado por la recurrente a la entidad adjudicante no cumple los requisitos

necesarios para constituir una factura rectificativa, no siendo correcto el procedimiento de rectificación utilizado por la entidad.

Ahora bien, lo anterior no implica la exigencia de ingreso de la totalidad del IVA repercutido en la factura inicialmente emitida, puesto que la Administración se ampara en un precepto no transpuesto en nuestra normativa, amparándose en el “efecto directo” de la normativa comunitaria.

El principio del efecto directo es aquél que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea ante el incumplimiento de un Estado en la transposición de la citada norma.

Así, el TEAC, recordando lo establecido en resoluciones de 20 de septiembre de 2012, 28 de octubre de 2013 y 23 de octubre de 2014, determina la inaplicación del efecto directo vertical descendente en el que se ampara la Administración en perjuicio del obligado tributario, puesto que sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias sin que el Estado pueda ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la Directiva.

En consecuencia con lo anteriormente expuesto, el TEAC estima las pretensiones de la entidad adjudicataria, anulando el acuerdo de liquidación que le obligaba a efectuar el ingreso del IVA por el mero hecho de haberlo mencionado en factura, a pesar de derivar de una operación no sujeta al citado Impuesto.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 03627/2014, de 22 de abril de 2015

Importaciones. – Determinación de la base imponible a partir del valor en aduana en casos en los que los derechos de importación no pueden exigirse por haber transcurrido el plazo de caducidad de 3 años propio de la normativa aduanera, pero no el plazo de prescripción de 4 años por el que se rige el IVA, de acuerdo con la Ley General Tributaria.

El TEAC se pronuncia en este recurso de alzada acerca de si, caducados los derechos aduaneros por el transcurso de los tres años que fija la normativa aduanera en el artículo 22.13 del Código Aduanero Comunitario, puede determinarse el valor en aduana a los efectos de fijar la base imponible del IVA a la importación.

En este ámbito, el TEAC y la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la agencia Estatal de Administración Tributaria citan lo establecido en la Sentencia del TS de 4 de marzo de 2013:

“Sin embargo, a efectos del IVA a la importación, se aplica el mismo valor en aduana que a efectos de los derechos arancelarios. En la deuda tributaria por IVA ya

no puede aplicarse la caducidad apreciada en la deuda aduanera por cuanto el plazo de 3 años señalado es aplicable solo a los derechos de importación pero no al IVA que se rige por el plazo de prescripción común de la LGT española de cuatro años que no habían transcurrido, cuando las liquidaciones tuvieron lugar”.

Este criterio ha sido reiterado por el TS en su sentencia de 3 de abril de 2014, siendo aplicado con anterioridad por el TEAC, entre otras, en su resolución 505/2010, de 14 de marzo de 2013.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 177/2013, de 27 de abril de 2015

Base imponible – Derecho de superficie – Pagos en especie – Necesidad de vinculación para aplicar el valor de mercado – Base imponible cuando la contraprestación consiste exclusivamente en la reversión del edificio que se construya en el terreno sobre el cual se ha constituido el derecho – Base imponible del arrendamiento de dicho edificio por el superficiario al superficiante.

El TEAC se pronuncia en este recurso de alzada acerca de la calificación de una operación que trae causa de la adjudicación por parte de una Administración Pública de un derecho de superficie sobre tres terrenos (sin pactarse canon alguno a abonar por el superficiario), comprometiéndose la entidad adquirente del derecho (superficiario), además de a la construcción, mantenimiento y conservación de tres sedes judiciales en los citados terrenos por un período de 225 meses (al término de los cuales, las edificaciones revertirán al superficiante –Administración Pública-), a ceder las mismas en arrendamiento al propietario del terreno superficiante durante la vigencia del derecho una vez una vez construidas. Asimismo, el TEAC se pronuncia en relación con la determinación de la base imponible tanto de la constitución del mencionado derecho de superficie como del arrendamiento.

Ha de destacarse, en primer lugar, que el TEAC parece confirmar la opinión del TEAR de Cataluña en el sentido de considerar que, al no existir canon pactado por la concesión del derecho de superficie, la contraprestación de este derecho está constituida exclusivamente por la reversión de la edificación (contraprestación no monetaria), existiendo además otra operación distinta consistente en el arrendamiento de la edificación cuya contraprestación es el importe de la renta arrendaticia.

Una vez definidas las distintas operaciones existentes, el TEAC analiza seguidamente si la operación de arrendamiento de las edificaciones con obligación de entrega al final del contrato debe calificarse como una entrega de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.Dos.5º de la LIVA, tal y como defienden la Inspección de Tributos y el TEAR de Cataluña.

En este sentido, el artículo 8.Dos.5º de la LIVA establece lo siguiente:

“Dos. También se considerarán entregas de bienes:

5º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.”

En consecuencia con lo dispuesto en este artículo, así como en las sentencias del TS de fecha 13 de abril y 19 de octubre de 2011, el TEAC considera que el contrato de arrendamiento del inmueble construido junto con el resto de la parcela no construida constituye una entrega de bienes, por cuanto mediante el arrendamiento de los edificios construidos se pone a disposición de la superficiante los edificios que deberán revertir a la finalización del contrato de constitución del derecho de superficie, determinándose el devengo de dicha entrega de bienes en el momento en que las edificaciones se pongan en posesión del adquirente (Administración Pública).

De acuerdo con lo anterior, y en relación con la determinación de la base imponible es necesario distinguir entre:

- **Base imponible de la entrega de bienes efectuada por el superficiario con motivo de la reversión de las edificaciones.**

Debemos señalar que, respecto de la determinación de la base imponible correspondiente a la entrega de las edificaciones, tanto el TEAR de Cataluña como la Inspección de los Tributos se basan en los valores de mercado.

Criterio rechazado por el TEAC, que recuerda diversa jurisprudencia comunitaria del TJUE, entre otra, la STJUE de 19 de diciembre de 2012, así como su propia Resolución de 22 de enero de 2015, en la que se establece lo siguiente:

“(…) Cuando la operación no se realiza entre partes vinculadas entre sí, en cuyo caso la base imponible atendería al valor de mercado, la base imponible debe atender a la contraprestación realmente percibida por el sujeto pasivo, de modo que si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la entrega de las construcciones, que constituye la contraprestación del derecho de superficie, atribuye a las referidas construcciones que pretende obtener en el momento en que se constituye el citado derecho”.

Aplicando la doctrina anterior a este supuesto, la base imponible de las entregas de las edificaciones efectuadas por el superficiario, consecuencia de las

reversiones de las mismas, estará constituida por el valor subjetivo atribuido por el superficiario a los derechos de superficie obtenidos a cambio; valor subjetivo que, a juicio del TEAC, debe cuantificarse en función del valor otorgado a los mismos en las escrituras públicas formalizadas.

▪ **Base imponible de las operaciones de arrendamiento de las edificaciones.**

En este punto, el TEAC considera correcta la base imponible del IVA calculada en su momento por la Administración Tributaria, quien la estimó en función de las rentas arrendaticias actualizadas, empleando para ello el tipo de interés legal del dinero existente en el momento del devengo del Impuesto.

Una última cuestión sobre la que el TEAC se pronuncia es acerca de si es conforme a Derecho la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR de Cataluña para que se practique nueva liquidación en la que, entre otros extremos, “*se considere deducible el IVA devengado [no repercutido] por las operaciones de constitución de los derechos de superficie por las que es sujeto pasivo la superficiante*”. El TEAC, no obstante, rechaza dicha posibilidad, al entender que no puede admitirse dicha regularización en los casos de cuotas del IVA que deberían haberse soportado, pero que no fueron repercutidos por el sujeto pasivo (en este caso, por la Administración Pública concedente del derecho de superficie).

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0708-15 y V0709-15, de 4 de marzo de 2015

Reglas de localización – Servicios de telecomunicaciones – Comercialización de minutos de conexión telefónica.

En las presentes contestaciones, la DGT se pronuncia sobre la localización de los servicios de telecomunicaciones hasta diciembre de 2014 y a partir del 1 de enero de 2015 a raíz del cambio normativo en el siguiente supuesto de hecho:

“Sociedad mercantil con sede en las Islas Canarias que se dedica a la comercialización de minutos de conexión telefónica comprándolos a proveedores establecidos en Península, Canarias, otros Estados miembros de la Unión Europea y otros terceros países y revendiéndolos principalmente a locutorios, aunque también a revendedores establecidos en los mismos territorios anteriormente citados. Los servicios se refieren tanto a conexiones de telefonía analógica como al tipo denominado por voz IP, por Internet.”

Teniendo en cuenta el cambio legislativo que la Ley 28/2014 de 27 de noviembre introduce, a partir del 1 de enero de 2015, en las reglas de localización del IVA de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y de televisión y electrónicos, la

DGT realiza en estas consultas una comparativa respecto de la localización de los mismos hasta diciembre de 2014 y a partir del 1 de enero de 2015.

- Conforme a la redacción vigente en la Ley del IVA hasta el 31 de diciembre de 2014, los servicios de telecomunicaciones se entenderán localizados en el territorio de aplicación del IVA (TAI) en los siguientes casos:
 - Cuando el destinatario sea un empresario establecido en el TAI, siendo dicho establecimiento el destinatario de los servicios, con independencia de la localización del proveedor de los mismos y lugar desde el que se presten.
 - Cuando el proveedor de los mismos esté establecido en el TAI (con un establecimiento en el TAI desde el que se prestan dichos servicios) y el destinatario sea un particular que resida en el territorio de algún otro Estado miembro de la UE.
 - Cuando el proveedor esté establecido fuera de la Comunidad y el destinatario sea un particular con residencia o domicilio habitual en el TAI y la utilización efectiva del servicio se realice en el TAI.
 - Cuando conforme a las reglas anteriores, los servicios se entiendan localizados fuera de la Comunidad pero, sin embargo, la utilización o explotación efectiva de dichos servicios tenga lugar en el TAI.
- Atendiendo a la redacción de la Ley del IVA a partir del 1 de enero de 2015 los servicios de telecomunicaciones se entenderán localizados en el territorio de aplicación del IVA (TAI) en los siguientes casos:
 - Cuando el destinatario de estos servicios, sea o no empresario, esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el TAI, con independencia del lugar donde esté el prestador.
 - Cuando conforme a la regla anterior los servicios de telecomunicaciones se entiendan localizados fuera del TAI pero, sin embargo, la utilización o explotación efectiva de dichos servicios tenga lugar en el TAI.

A este respecto, entiende la DGT que, en el caso de minutos de conexión telefónica, se entenderán efectivamente utilizados o explotados en el lugar donde está establecido el locutorio, adquirente de dichos minutos que los explota en el ejercicio de su actividad.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0721-15, de 4 de marzo de 2015

Reglas de localización – Servicios de montaje de stands en ferias.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la localización de los servicios de stands para ferias, expuestos por la consultante, teniendo en cuenta los criterios contenidos en la Directiva del IVA así como en la sentencia del TJUE recaída en el asunto C-530/2009. Asimismo se solicita aclaración acerca de la documentación que puede ser solicitada al destinatario para acreditar su condición de empresario o profesional en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante tiene por objeto el diseño, construcción y montajes de stands y pabellones para ferias, congresos y convenciones, asesoramiento relacionado con los anteriores así como cualquier servicio auxiliar para su organización y desarrollo. Tiene intención de prestar un servicio de diseño exclusivo, transporte y montaje de un stand para instalar en una feria publicitaria que tiene lugar en territorio francés para una entidad domiciliada en Doha, Catar.

La DGT inicia su análisis en relación con la regla de localización que debe ser aplicable respecto de los servicios de montaje de stands destinados a ferias, con el fin de adaptarse al contenido de la sentencia del TJUE de fecha 27 de octubre de 2011, recaída en el asunto C-530/09, Inter-Mark Group.

En dicha sentencia el TJUE se plantea la naturaleza de los servicios consistentes en la puesta a disposición temporal de puestos en ferias y exposiciones para clientes, lo que conlleva, igualmente, el diseño, construcción, arrendamiento, montaje y desmontaje de los referidos puestos o stands.

De acuerdo con lo señalado por el TJUE, el criterio establecido por la DGT establece que los servicios relacionados con un puesto en una feria o exposición se calificarán en principio, de una u otra forma atendiendo a las características propias del stand.

Tal y como señala la contestación, en la medida en que los stands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos stands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los stands en sí mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios.

Por el contrario, si los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir unas pautas fijadas por el organizador del evento, los servicios que tengan por objeto dichos stands podrán considerarse accesorios a la organización de ferias o exposiciones siempre que la feria se celebre una sola vez o varias veces pero en el mismo lugar.

Finalmente, de no poder encuadrar los servicios en ninguna de las dos categorías anteriores, habrá de analizarse si de servicios consistentes en el arrendamiento a cambio de retribución, de los elementos materiales constitutivos del puesto se trata.

En el caso concreto que le era planteado a la DGT en la consulta, dicho centro directivo como el Tribunal concluyen que, en ningún caso podrá considerarse como un servicio relacionado con un bien inmueble pues aunque el stand haya de instalarse de alguna forma en un bien inmueble, este vínculo no puede considerarse lo suficientemente directo como para considerar que es el propio inmueble el objeto consustancial de la prestación.

Respecto de la segunda cuestión planteada por la consultante, en relación a la documentación a requerir por el consultante al destinatario a efectos de comprobar su condición de empresario o profesional, la DGT hace mención al artículo 18.3 a lo dispuesto por el Reglamento UE 282/2011 del Consejo.

Así, de acuerdo con lo anterior, el consultante podrá o bien requerir al destinatario de la operación el certificado correspondiente al que hace referencia la letra a) del artículo anteriormente citado o bien acreditar, conforme a la letra b), su condición de empresario o profesional a través de la exhibición por parte del mismo de un número de identificación asignado por el país de establecimiento.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0722-15, de 4 de marzo de 2015

Devengo – Operaciones de tracto sucesivo – Cesión de derechos de autor.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el devengo del IVA y la determinación de la base imponible en la prestación de servicios, en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante se dedica a la defensa y gestión colectiva de los derechos de propiedad intelectual de sus socios, su misión consiste en la protección y reparto de la remuneración de los socios por la utilización de sus obras (reproducción, distribución, comunicación pública, transformación y copia privada) y la gestión de licencias entre los usuarios.

En los contratos de cesión de derechos de autor que suscribe la consultante la contraprestación se determina en función de la información facilitada por el usuario en el momento inicial de la firma del contrato. Las tarifas se aplican de conformidad con dicha información. En muchos contratos la información necesaria para la fijación de las tarifas no la puede proporcionar el usuario en el momento de la firma del contrato sino en un momento posterior.

La DGT inicia su análisis transcribiendo el artículo 75 de la Ley de IVA, que se ocupa de regular las reglas de devengo del IVA, indicando lo expuesto en el apartado uno, número 2º, de dicho precepto que establece que se devengará el

IVA en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante lo anterior, el apartado uno, número 7º, señala que en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el devengo del IVA se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

En relación con lo dispuesto en el párrafo anterior, la DGT considera exigible la parte del precio cuando, con arreglo a Derecho y de acuerdo con los pactos suscritos entre las partes, el prestador de los servicios tenga derecho a exigir del destinatario el pago del importe parcial de la contraprestación, aunque no se haya hecho efectivo su importe.

El contrato de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata en el tiempo, de modo que la continuidad y la periodicidad es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.

A este respecto, la DGT además de determinada construcción doctrinal, trae a colación dos sentencias del TEAC del 26 de enero de 2010, en las que se distingue las obligaciones de tracto único de las de tracto sucesivo, que en definitiva, no es la duración del contrato o que la prestación deba ser cumplida en virtud de uno o varios actos, sino que dichos actos son iguales y repetidos en el tiempo.

De acuerdo con lo expuesto, la prestación de servicios, consistente en la cesión de derechos de autor, que una determinada entidad de gestión de derechos de autor efectúa en favor de otra persona física o jurídica (cesionario) no tiene la consideración de prestación de servicios de tracto sucesivo.

Por lo tanto, el devengo de dichas operaciones se determina conforme a lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 2º de la Ley del IVA, cuando se presten los servicios de cesión de los citados derechos, es decir, cuando se ceden los citados derechos, resaltando la DGT, de forma específica, que no depende del momento en que la entidad prestadora de los servicios tenga conocimiento de las actividades del cesionario.

En lo relativo a la segunda cuestión realizada por la consultante, en cuanto a la constitución de la base imponible del IVA, la DGT señala, que tal y como se dispone en el artículo 78, apartado uno, de la Ley de IVA, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo precedente del destinatario o de terceras personas.

Por su parte, el artículo 80, apartado Seis, de la misma norma específica que si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo

del IVA, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Concluyendo así la DGT que la entidad consultante cedente de los derechos deberá repercutir el importe del Impuesto por los servicios prestados sobre el destinatario de los mismos.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0740-15, de 6 de marzo de 2015

Comunidad de bienes – Comunero que formaliza individualmente un contrato de arrendamiento de servicios – Sujeto pasivo.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la consideración de ambas actividades a efectos del IVA, realizadas en el mismo local, en el siguiente supuesto de hecho:

El consultante es miembro desde febrero de 2012 de una comunidad de bienes dedicada al asesoramiento fiscal, laboral, contable y administrativo. Con fecha 1 de marzo de 2013 ha formalizado individualmente un contrato de arrendamiento de servicios de graduado social con un sindicato. Ambas actividades las realiza en el mismo local.

En primer lugar, la DGT señala que según lo establecido en el artículo 84.Tres de la Ley del IVA, la comunidad de bienes a que se refiere el escrito de consulta tendrá la condición de sujeto pasivo en el IVA, estando obligada al cumplimiento de las obligaciones recogidas en el artículo 164.Uno de esta Ley.

Una vez aclarado la condición de sujetos pasivos de la comunidad, la DGT, continuando su análisis, determina que la situación descrita, supone la de existencia de dos sujetos pasivos diferenciados:

- la comunidad de bienes que desarrolla una actividad de asesoramiento fiscal, laboral, contable y administrativo;
- y por otra parte, la persona física que presta servicios al sindicato como graduado social.

En este sentido, la DGT manifiesta que el hecho de que ambas actividades se desarrollen en un mismo local no implica que sean llevadas a cabo necesariamente por el mismo sujeto pasivo, de tal manera que cada uno de ellos estará obligado al cumplimiento por separado de las obligaciones mencionadas anteriormente.

Por último, haciendo referencia a la aplicabilidad de la normativa expuesta, la DGT concluye que no cabe plantear el carácter accesorio de una actividad con respecto

de la otra ni la existencia en un mismo sujeto pasivo de sectores diferenciados de actividad.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0771-15, de 9 de marzo de 2015

Sujeción de los servicios consistentes en el alquiler de puntos de amarre.

En las presentes contestaciones, la DGT se pronuncia sobre la sujeción al IVA de los servicios prestados por la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante es un club náutico que presta servicios de alquiler de puntos de amarre a clientes intracomunitarios no residentes en el territorio de aplicación del IVA (TAI) pero cuyas embarcaciones están amarradas, bien permanentemente, o bien por diversos periodos de tiempo, en dicho territorio”.

En primer lugar, conforme a lo establecido en el artículo 6.uno.d) de la Ley del IVA y a la propia definición de pantalán, la DGT confirma su carácter de edificación de los puntos de amarre en pantalanés en la medida en que los mismos son construcciones permanentes que permiten el desarrollo de una actividad de forma autónoma e independiente.

Posteriormente, la DGT analiza si el vínculo que une los servicios en cuestión al bien inmueble es suficiente o no para que dichos servicios puedan ser considerados servicios relacionados con un bien inmueble y quedar sujetos al IVA, en la medida en que dicho inmueble esté localizado en el TAI (artículo 70.uno.1º de la Ley del IVA).

Entiende la DGT que los servicios cuestionados de alquiler se consideran relacionados directamente con bienes inmuebles (sentencia Heger Rudi GmbH del TJUE) pues la propia letra a) del artículo 70.uno.1º de la Ley del Impuesto incluye los servicios de alquiler de bienes inmuebles, por lo que se debe concluir que los mismos han de entenderse realizados en el TAI y por tanto sujetos al IVA, con independencia de la nacionalidad del cliente que solicite el servicio y del tiempo por el que se preste.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0783-15, de 10 de marzo de 2015

Sujeción de los servicios prestados por entidades del sector público en virtud de encomiendas de gestión.

La entidad consultante es una sociedad mercantil de titularidad pública dependiente íntegramente de un Organismo Público adscrito a su vez a la Administración

General del Estado. Tiene la condición de medio propio y servicio técnico de la Administración General del Estado.

La primera cuestión que dilucida el Centro Directivo es la condición de empresario o profesional de la entidad consultante. De acuerdo con los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA, tendrán la condición de empresario o profesional las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, entendiéndose como tales cualesquiera que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios.

Los preceptos anteriores son aplicables con carácter general y, por lo tanto, también aplicables a los entes públicos como la entidad consultante. De esta forma señala el Centro Directivo que la consultante debe adquirir la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

Acto seguido, el Órgano consultivo analiza la sujeción al Impuesto de los servicios que presta la consultante en virtud de las encomiendas de gestión conferidas por el Ministerio. Para resolver esta cuestión, señala la DGT, es necesario acudir al artículo 7.8º que dicta lo siguiente:

“No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1. n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendada y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo”.

De conformidad con lo expuesto, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por la consultante en virtud de encomiendas de gestión, cuando ostente la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendada y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo. No obstante, considera ese Centro Directivo que sí estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por la consultante a favor de un ente público empresarial dependiente de la Administración General del Estado aunque se efectúe en virtud de una encomienda de gestión.

Para concluir, la contestación a la consulta clarifica el derecho a la deducción que tiene la consultante en función de los servicios prestados que pudieran quedar parcialmente afectados a la no sujeción del artículo 7.8º. En este sentido, de acuerdo con el artículo 93, apartado Cinco, de la Ley del IVA, la consultante podrá deducir las cuotas del IVA soportado utilizando un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto. El criterio de deducción

podrá ser determinado de forma provisional con arreglo a los datos del año natural precedente.

No obstante lo anterior, termina la DGT, no serán deducibles las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente a la realización de operaciones no sujetas a las que se refiere el ya mencionado artículo 7.8º de la Ley del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0862-15, de 23 de marzo de 2015

No sujeción – Deducibilidad del IVA – Entidades duales.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible sujeción de las operaciones realizadas por una mancomunidad de municipios así como del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en el marco del siguiente supuesto de hecho:

“El consultante realiza trabajos de obras públicas a favor de Ayuntamientos y ha tenido conocimiento que cuando los Ayuntamientos de la zona encargan sus trabajos a la propia Mancomunidad de municipios, la Mancomunidad no devenga el Impuesto sobre el Valor Añadido por sus servicios.”

En primer lugar, la DGT determina que las operaciones que realice una mancomunidad de municipios a cambio de una tasa, cuando se trate de operaciones distintas de aquellas cuya sujeción se establece expresamente en el artículo 7.8º de la Ley del IVA, estarán no sujetas al Impuesto. Igualmente estarán no sujetas al IVA las prestaciones de servicios que prestara la mancomunidad a los municipios que la integran, siempre que los mismos no estén listados en dicho artículo.

Asimismo, subraya la DGT que las actuaciones realizadas por la mancomunidad al ayuntamiento que se concreten en la realización de ejecuciones de obra con aportación de materiales, cuyo objeto sea la construcción o rehabilitación de una edificación y el coste de tales materiales aportados supere el 40 por 100 de la contraprestación, tendrán la consideración de entregas de bienes.

Por otro lado, la DGT analiza el nuevo apartado del artículo 93.Cinco de la Ley del IVA introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley del IVA en relación con el régimen de deducción de las denominadas entidades duales, es decir, aquellos sujetos pasivos que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al IVA.

En este sentido, la nueva redacción de la Ley coincide con el criterio que ha venido manteniendo la DGT en cuanto señala que dichos sujetos pasivos podrán deducir

las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al IVA.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0865-15, de 23 de marzo de 2015

Régimen especial del grupo de entidades (REGE) – Sociedad mercantil holding pura.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de aplicar el Régimen especial del grupo de entidades actuando una sociedad holding como entidad dominante a raíz del siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una sociedad holding cabecera en España de un grupo multinacional de la que cuelgan las demás entidades del grupo”.

De acuerdo con la descripción de hechos contenida en la consulta, la DGT entiende que la consultante no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA al considerarla como sociedad holding pura.

Teniendo presente lo anterior, la DGT analiza la nueva redacción del apartado dos del artículo 163 quinquies de la Ley del IVA, modificada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Así, la DGT reconoce que desde el 1 de enero de 2015 se permite que una sociedad mercantil como la entidad consultante, que no tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, cumplido el resto de los requisitos señalados en la Ley pueda tener la consideración de entidad dominante del grupo de entidades.

Se pone de manifiesto que esta modificación de la Ley es consecuencia de la reciente sentencia del TJUE de 9 de abril de 2013, Comisión Europea contra Irlanda, asunto C-85/11.

De acuerdo con dicha sentencia, el Tribunal no considera contraria a los objetivos perseguidos con la implantación del Régimen especial del grupo de entidades, la posibilidad de que los Estados miembros consideren como un sujeto pasivo único a un grupo de personas que incluya a una o varias personas que puedan carecer individualmente de la condición de empresario o profesional.

Así, sobre la base de la mencionada jurisprudencia, la nueva regulación de este régimen especial permite que la consultante, sociedad mercantil holding cabecera en España de un grupo multinacional de la que cuelgan las demás entidades del grupo que no actúa como empresario o profesional a efectos del Impuesto,

cumplidos los demás requisitos establecidos en la Ley, pueda ser considerada como entidad dominante del grupo de entidades.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0971-15, de 26 de marzo de 2015

Supuesto de no sujeción – Transmisión por fusión por absorción de una unidad económica autónoma (transmisión global de varios patrimonios empresariales mediante una fusión por absorción).

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible no sujeción del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

“Se pretende llevar a cabo una operación de fusión por absorción en virtud de la cual la entidad consultante absorbería a las entidades S, B y H. La citada fusión supondría la disolución sin liquidación de estas últimas y la transmisión en bloque de sus respectivos patrimonios a la entidad consultante, que adquiriría por sucesión universal los derechos y obligaciones de las sociedades absorbidas entregando a sus partícipes nuevas participaciones de la entidad consultante, en atención a la correspondiente ecuación de canje.”

En primer lugar, la DGT transcribe la nueva redacción del artículo 7.1º de la Ley del IVA. Recordando que la nueva redacción requiere que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente, y que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Del supuesto de hecho planteado resulta que, en cada una de las sociedades, se transmitirán la nave industrial junto con, al menos, un local en el que se desarrolle la actividad de gestión y personal a tiempo completo.

Asimismo, ante la consulta planteada en relación a si los requisitos de afección de bienes a los que se refiere el artículo 108 de la LMV deben ser los exigidos por la Ley del IVA o la del IRPF, la DGT recuerda que la consideración de existencia de una unidad económica autónoma debe realizarse, exclusivamente, desde los preceptos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, sólo podrá calificarse como una unidad económica autónoma, cuando el conjunto de los medios, humanos y materiales, transmitidos sea suficiente para considerar que se puede explotar una actividad empresarial o profesional de forma autónoma. De esta forma, entiende la DGT que si lo que se transmite es una unidad económica autónoma, en la medida en que a través de dichos medios materiales y humanos (nave industrial, junto con un local y persona empleada a

tiempo completo en la gestión de la misma) se pueda gestionar la actividad inmobiliaria de arrendamiento, dicha transmisión quedaría no sujeta al Impuesto.

En segundo lugar, precisa la DGT que la no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del IVA se condiciona al mantenimiento de dichas condiciones en la sociedad adquirente. Así lo determina el apartado uno que establece que *“en caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley”*.

Por el contrario, en el supuesto en que no se cumplieran los requisitos de transmisión de una unidad económica autónoma, todos los elementos deberán tributar independientemente según las normas que le sean de aplicación.

En última instancia, la DGT analiza, en el supuesto de sujeción de la entrega de las naves industriales, la posible exención aplicable a tenor del artículo 20.Uno de la Ley, así como la posibilidad de renunciar a dicha exención recogida en el artículo 20.uno. 22º de la Ley del Impuesto.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1027-15, V1030-15, V1031-15 y V1032-15, de 30 de marzo de 2015

Exención financiera – Garantía de desempeño – Devolución de garantías.

En las presentes contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre la posible sujeción y, en su caso exención de la garantía, así como de la sujeción al IVA de las devoluciones garantías en el siguiente supuesto de hecho:

“Una entidad, previamente seleccionada, presta un servicio de administración y gestión de activos así como asesoramiento jurídico a la entidad consultante. Con el objeto de garantizar la correcta prestación de tales servicios se le impone la constitución de una garantía de desempeño cuya devolución, total o parcial, se realizará en función del cumplimiento de dicho contrato.”

La DGT inicia su análisis señalando que tal y como se establece en la Directiva como en la Ley del IVA, están exentas del Impuesto la prestación de garantías y la gestión de las mismas que realice quien las concedió.

Asimismo, apunta la DGT que con carácter preliminar es preciso señalar que ni la Ley del IVA ni la Directiva del IVA incluyen una definición de garantía. No obstante, la DGT trae a colación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-455/05) en la que se entendía por garantía la aceptación de una obligación pecuaria de pagar una deuda u otro compromiso financiero del deudor.

Pues bien, del escrito de consulta resulta desprenderse que las entidades adjudicatarias del contrato de gestión de servicios deberán constituir una garantía

de buen desempeño de modo que si los servicios son prestados de acuerdo a un nivel preestablecido se procederá a la devolución total de la garantía, por el contrario si el nivel de desempeño es inferior el importe de la devolución no cubrirá la totalidad de la garantía.

En consecuencia, entiende la DGT que el importe monetario aportado por las entidades adjudicatarias puede considerarse como una garantía en la medida en que responden al compromiso, asumido por el prestador del servicio, de una correcta prestación o ejecución de un contrato, y cuya penalización supondría la no restitución total de dicho importe.

A resultas de lo anterior, la DGT concluye que la constitución de una garantía cuya ejecución supone una obligación financiera materializada por una menor devolución del importe inicialmente constituido, como en el supuesto planteado en la consulta, constituye un servicio financiero del artículo 20.Uno.f) de la Ley del IVA que quedará sujeto y exento del Impuesto.

Respecto de la devolución de la garantía, la DGT señala que en caso de cumplimiento contractual satisfactorio, dichas restituciones no supondrán contraprestación alguna de ningún servicio, por lo que quedarán no sujetas al Impuesto.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1028-15 y V1029-15, de 30 de marzo de 2015

Exención - Compra y venta de moneda electrónica "Bitcoin".

A través de estas contestaciones, la DGT se ha pronunciado acerca del tratamiento a efectos del IVA de la compra y venta de moneda electrónica "Bitcoin"

En primer lugar, la DGT inicia su análisis a los efectos del IVA reproduciendo el artículo 135.1.d) de la Directiva del IVA, así como de las exenciones recogidas en los artículos 20.Uno.18º letras h) y i) de la Ley del IVA con objeto de determinar que ni la Directiva del IVA ni la Ley del IVA definen el concepto de «otros efectos comerciales» u «otras órdenes de pagos».

No obstante lo anterior, la DGT acude a la jurisprudencia del TJUE, en particular, a la sentencia Granton Advertising (asunto C-461/12), en la que la Abogada General estimó que la expresión «*otros efectos comerciales*» únicamente puede comprender aquellos derechos que, sin ser un crédito o un cheque, confieran un derecho a una determinada cantidad de dinero.

Por tanto, de la sentencia Granton Advertising se puede concluir que el concepto de «otros efectos comerciales» del artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE está íntimamente ligado a instrumentos de pago que permiten la transferencia de dinero y que como tales operaciones financieras deben quedar exentas del Impuesto.

Con base en lo anterior, la DGT resuelve que las monedas virtuales “*Bitcoin*” actúan como un medio de pago y por sus propias características deben entenderse incluidas dentro del concepto «otros efectos comerciales» por lo que su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto.

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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

© 2015 Deloitte Asesores Tributarios S.L.U.