

IVA-Diciembre 2012 Boletín de Actualidad



Índice de contenido

I. Normativa

1. **Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.**
2. **Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.**

II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de noviembre de 2012. Asunto C-299/11 (Gemeente Vlaardinger)**

Hecho Imponible – Autoconsumos internos de bienes - Aplicación a las necesidades de la empresa de bienes obtenidos “dentro de la actividad de la empresa” – Asimilación a entregas a título oneroso – Terrenos propiedad del sujeto pasivo transformados por un tercero.

2. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de noviembre de 2012. Asunto C-511/10 (Baumarkt).**

Deducciones – Prorrata - Bienes y servicios utilizados simultáneamente para operaciones impositivas y para operaciones exentas – Criterio para el cálculo de la prorrata de deducción del IVA.

3. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de noviembre de 2012. Asunto C-174/11 (Zimmermann).**

Exenciones – Prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas por organismos de Derecho público o por otras entidades a las que se reconozca su carácter social – Reconocimiento – Principio de neutralidad fiscal.

4. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de noviembre de 2012. Asunto C-532/11 (Susanne Leichenich).**

Exenciones – Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Arrendamiento de una embarcación habitable, con inclusión del muelle y de las correspondientes superficies de terreno y agua – Destino exclusivo a la explotación permanente de un restaurante-disco – Prestación única.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de noviembre de 2012. Asunto C-165/11 (Profitube).

Hecho imponible - Mercancías procedentes de un tercer Estado y sujetas al régimen de depósito aduanero en el territorio de un Estado miembro - Transformación de mercancías bajo régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión - Venta de las mercancías y nueva sujeción al régimen de depósito aduanero - Permanencia en el mismo depósito aduanero durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones - Dicha venta constituye una entrega de bienes a título oneroso realizada en el territorio nacional sujeta al IVA, cuyo devengo se produce en el momento de la entrega, y exenta solo en caso de que el Estado miembro haya hecho uso de la facultad prevista a tal fin en la Directiva del IVA.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de noviembre de 2012. Asunto C-257/11 (Gran Via Moinești).

Deducciones - Regularización de las deducciones - Adquisición de un terreno y de las edificaciones construidas en él con el fin de demolerlas y realizar un proyecto inmobiliario en dicho terreno - La sociedad que realiza dichas operaciones tiene derecho a deducir el IVA soportado y, aunque realice la demolición de las edificaciones, no debe realizar regularización alguna del Impuesto deducido.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 1 de octubre de 2012. Nº de recurso 3975/2009.

Sujeto pasivo - Concepto de establecimiento permanente – obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de septiembre de 2012. Nº de recurso 3087/2009.

Base imponible – Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes – Abandono del régimen de depósito distinto del aduanero de bienes resultantes de procesos de incorporación o de transformación de otros productos.

9. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 10 de octubre de 2012. Nº de recurso 282/2009.

Deducciones – Compensación del saldo a favor del sujeto pasivo en autoliquidaciones posteriores – Caducidad del derecho a compensar – Derecho a la devolución tras el transcurso del plazo de caducidad para compensar.

10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 24 de octubre de 2012. Nº recurso 262/2011.

Importaciones – Base imponible - Determinación del valor en aduana entre partes vinculadas - Importación de gas natural utilizando el precio administrativo fijado por la normativa reguladora del mercado gasista – Liquidación de IVA a la importación por la Inspección: no exigibilidad de intereses de demora cuando el importador tiene derecho a la deducción total.

11. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 24 de octubre de 2012. Nº recurso 121/2011.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Renuncia a la exención – Requisitos – Declaración del adquirente de su condición de empresario y de su derecho a deducir en el IVA.

12. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 24 de octubre de 2012. Nº recurso 694/2010.

Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes – Requisitos – Necesidad de que el adquirente sea empresario identificado a efectos del IVA en el país de destino en cada entrega - Necesidad de transporte efectivo de los bienes, siendo expedidos al Estado miembro de destino.

13. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 31 de octubre de 2012. Nº recurso 522/2010.

Devoluciones - Procedimiento de devolución de IVA, determinación del procedimiento que aplica a la compañía, no establecidos o el régimen general de devolución.

14. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 3 de septiembre de 2012. Nº recurso 1164/2010.

Deducciones – IVA soportado por la adquisición de un automóvil que se destina al desarrollo de la actividad de agente comercial y de otras actividades profesionales – Presunción de afectación a la actividad profesional (50% o 100%) – El derecho comunitario habilita para la deducción total del IVA soportado.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 19 de octubre de 2012. Nº 4603/2010.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Transmisión de terrenos en curso de urbanización – Concepto de terreno en curso de urbanización – Renuncia a la aplicación de la exención que, en su caso, resultase procedente – Requisitos para la renuncia: comunicación fehaciente de la renuncia al adquirente y declaración del adquirente de ser un empresario con derecho a la deducción total del IVA que soporta.

2. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 19 de octubre de 2012. Nº 3474/2010.

Transmisión de terrenos realizada por una persona física – Sujeción al IVA: realización o no de la transmisión por un empresario a efectos del IVA – Realización o no por el transmitente de actuaciones de urbanización previas a la transmisión – Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Transmisión de terrenos en curso de urbanización – Concepto de terreno en curso de urbanización – Renuncia a la aplicación de la exención que, en su caso, resultase procedente – Requisitos para la renuncia: comunicación fehaciente de la renuncia al adquirente y declaración del adquirente de ser un empresario con derecho a la deducción total del IVA que soporta.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1913-12, de 1 de octubre de 2012

Reglas de localización – Regla especial: servicios relacionados con bienes inmuebles - Servicio de almacenamiento de bienes en un almacén frigorífico.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1915-12, de 1 de octubre de 2012

Supuestos de no sujeción – Transmisión de una unidad económica autónoma – Transmisión de un centro comercial – El adquirente se subroga como arrendador en los contratos de arrendamiento de locales en vigor, así como en los contratos de seguro - El adquirente no se subrogaría en los contratos de gestión, dirección, comercialización y explotación del centro que tiene suscritos actualmente la parte vendedora, sino que dicha gestión se realizaría por la filial española del grupo al que asimismo pertenece el adquirente.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1917-12, de 2 de octubre de 2012

Exenciones – Servicios de asistencia médica y sanitaria - Evaluación médica de las condiciones físicas y psíquicas de las personas físicas que desean suscribir un seguro de vida con una compañía de seguros.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1927-12, de 3 de octubre de 2012

Devengo – Entrega de un inmueble efectuada mediante contrato privado de compraventa en octubre de 1989, siendo el inmueble puesto materialmente a disposición del adquirente en mayo de 1990, que pasa a ocuparlo como su vivienda, y produciéndose en 2012 la elevación a escritura pública del citado contrato privado de compraventa.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1989-12, de 17 de octubre de 2012.

Facturación - Facturas rectificativas – Supuesto en el que el proveedor de una empresa solicita a dicha empresa que “anule” las facturas que dicho proveedor le expidió.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2050-12, de 25 de octubre de 2012.

Deducciones - Régimen de deducción en sectores diferenciados – Supuestos de no sujeción – Transmisión de una unidad económica autónoma – Transmisión de inmuebles afectos a una actividad de cesión de uso o arrendamiento de los mismos. .

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2090-12, de 30 de octubre de 2012.

Exenciones – Operaciones financieras - Servicios de intermediación en la obtención de hipotecas inversas.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2098-12, de 31 de octubre de 2012.

Repercusión. - Indebida repercusión del IVA en una transmisión inmobiliaria – Devolución de ingresos indebidos - No procedencia de la devolución por la Administración del IVA a quien soportó la repercusión indebida de dicho impuesto, en el supuesto de que quien efectuó dicha repercusión no hubiese procedido a efectuar el ingreso en la Hacienda Pública de las cuotas de IVA que repercutió indebidamente.

IV. World VAT News

- 1. China - VAT reform pilot went live in Fujian and Guangdong on 1 November 2012**
- 2. France - VAT rates to change in 2014?**
- 3. Hungary - New reporting obligation – Domestic sales and purchase listing**
- 4. Hungary – Electronic invoicing**
- 5. Hungary – Transfer of going concern (TOGC)**
- 6. Hungary –Long-term lease of transportation vehicles to non-taxable entities**
- 7. Hungary – ECB exchange rate applicability**
- 8. Hungary – Reverse charge transactions**
- 9. Hungary – Reverse charge transactions**
- 10. Hungary – Tax refund: taxpayers without a fixed establishment in Hungary**
- 11. Hungary – Other changes**
- 12. India - Court rules on qualification as inter-state sale**
- 13. Italy - “Cash” VAT**
- 14. Italy – Food and agricultural sector**
- 15. Italy - Possible VAT rate increase**
- 16. Lithuania - Rules on loss of goods amended**
- 17. Lithuania - Rules governing issuance and recognition of accounting documents used to calculate taxes**
- 18. Lithuania - Rules governing issuance and recognition of accounting documents used to calculate taxes**
- 19. Lithuania - Changes to obligations for filling in VAT returns**
- 20. New Zealand - Inland Revenue’s approach to time of supply has implications for GST-registered persons**
- 21. Poland - Bonuses to be treated as discounts for VAT purposes – tax authorities audits**
- 22. Poland - Update on planned changes to VAT law**
- 23. United Kingdom - VAT registration threshold removed for businesses not established in the UK**
- 24. Uruguay - VAT treatment of e-books**

I. Normativa.

1. Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Pese a que formalmente se aprueba un nuevo Reglamento que sustituye desde el día 1 de enero de 2013 al aprobado por el Real Decreto 1496/2003, la realidad es que este nuevo Reglamento mantiene la estructura del anterior y una gran parte del contenido del mismo, limitándose a incorporar determinadas novedades exigidas por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio.

Las principales novedades que se introducen en el nuevo Reglamento respecto del que estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, son las que se indican a continuación.

- a) Se aclaran los casos en los que resultan aplicables las normas relativas a la expedición de facturas establecidas en este nuevo Reglamento.***
- b) La obligación de expedir factura no se exige en el caso de determinadas prestaciones de servicios financieros y de seguros, salvo cuando dichas operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, o en otro Estado miembro de la Unión Europea, y estén sujetas y no exentas.***
- c) Se establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: (i) la factura completa u ordinaria, y (ii) la factura simplificada, que viene a sustituir a los actualmente denominados tiques o documentos sustitutivos.***

Las facturas simplificadas deben contener menos datos que las facturas completas u ordinarias y, salvo algunas excepciones, podrán expedirse, a elección del obligado a su expedición, en los siguientes casos: (i) cuando su importe no exceda de 400 euros, IVA incluido, (ii) cuando se trate de facturas rectificativas o (iii) cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido, y se trate, en este último caso, de alguno de los supuestos de los que tradicionalmente se ha autorizado a la expedición de tiques en sustitución de facturas.

- d) Se da el mismo trato a la factura en papel y a la factura electrónica, y se establece una nueva definición de factura electrónica como aquella factura que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio Reglamento, haya sido expedida y recibida en formato electrónico.***

En todo caso, las facturas en papel o electrónicas deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y corresponderá a los sujetos pasivos garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia, sin que esta exigencia pueda suponer la imposición de nuevas cargas administrativas a los empresarios o profesionales. El sujeto pasivo podrá garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad de las facturas que expida o conserve mediante los controles de gestión usuales de su actividad empresarial o profesional.

Esa igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía, por tanto, las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que la misma quede sujeta al empleo de una tecnología determinada. No obstante, para garantizar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos que ya venían utilizando el intercambio electrónico de datos (EDI) y la firma electrónica avanzada, el Reglamento reconoce expresamente que dichas tecnologías, que dejan de ser obligatorias, garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas electrónicas. Asimismo y con el señalado fin, los sujetos pasivos podrán seguir comunicando a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con carácter previo a su utilización, los medios que consideren que garantizan las condiciones citadas, al objeto de que sean, en su caso, validados por la misma.

e) Se establece un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarias, aplicándose ese mismo plazo armonizado también a todas las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, tanto interiores como transfronterizas. Este plazo afecta, igualmente, a las facturas recapitulativas.

Adicionalmente, el artículo 3 de este Real Decreto remite a la regulación reglamentaria las condiciones de la operativa de las entidades colaboradoras en la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros, dando cumplimiento a lo establecido en el artículo 117.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del referido Impuesto. Asimismo, la disposición transitoria segunda del Real Decreto mantiene la vigencia de las tablas de devolución que aplican las entidades colaboradoras a las que se refiere dicho artículo 3, hasta su nueva regulación

2. Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

Esta Orden, en lo relativo al IVA, incorpora para el año 2013 las siguientes modificaciones en relación con la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA:

- a) Adapta los módulos del IVA a los nuevos tipos impositivos del Impuesto en vigor desde el pasado 1 de septiembre, tomando en consideración que tales tipos resultarán de aplicación durante la totalidad del ejercicio 2013.**
- b) Por otro lado, adapta las magnitudes excluyentes definidas en el artículo 3 de dicha Orden a la nueva redacción del artículo 31.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, aprobada por el artículo 3 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Así se establecen dos nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por tanto, también del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido:**

b.1). 1ª. Cuando el volumen conjunto de rendimientos íntegros para las actividades de transporte de mercancías por carretera, incluidos los transportes de residuos (epígrafe 722 IAE) y de servicios de mudanzas (epígrafe 757 IAE) supere los 300.000 euros en el año anterior.

b.2). 2ª. Cuando el volumen de los rendimientos íntegros correspondientes al conjunto de las actividades enumeradas en el artº 95.6 del Reglamento del IRPF a las que puede resultar de aplicación el tipo de retención del 1 % -excluidas las dos actividades señaladas en el punto anterior- que proceda de personas o entidades retenedoras supere cualquiera de las siguientes cantidades:

- 225.000 euros.
- 50.000 euros si, además, representan más del 50% del volumen total de rendimientos.

Dado que esta Orden entrará en vigor el 1-1-2013, el volumen de rendimientos que se debe tener en cuenta es el correspondiente al año 2012.

- c) Por otra parte, se establece una reducción general del 20 por ciento del importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes correspondientes a actividades empresariales desarrolladas en el término municipal de Lorca incluidas en el Anexo II de esta Orden (es decir, distintas de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas).**

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de noviembre de 2012. Asunto C-299/11 (Gemeente Vlaardingen).

Hecho Imponible – Autoconsumos internos de bienes - Aplicación a las necesidades de la empresa de bienes obtenidos “dentro de la actividad de la empresa” – Asimilación a entregas a título oneroso – Terrenos propiedad del sujeto pasivo transformados por un tercero.

En este asunto un Ayuntamiento holandés, el de Vlaardingen, se dedica al arrendamiento de campos de deporte de su propiedad a asociaciones deportivas, arrendamiento que se encuentra exento del IVA. Vlaardingen decide realizar la contratación de unas obras de recubrimiento de césped en dichos campos, soportando la correspondiente cuota de IVA, que no se deduce por estar afecta a tales actividades exentas.

Sin embargo, las autoridades tributarias holandesas remiten una declaración complementaria exigiendo el pago de una cuota de IVA adicional relacionada con el valor del suelo por considerar que la aplicación de los campos a la actividad de arrendamiento era una operación sujeta al IVA en concepto de autoconsumo.

Preguntado el Tribunal, este dispone que si bien es cierto que la Directiva concede a los Estados Miembros la facultad de considerar determinadas operaciones y, en particular, la que ocupa al caso en concreto, como autoconsumos sujetos al IVA, lo cierto es que la misma no puede conducir a una situación en la que se grave varias veces una misma parte del valor de los bienes. Adicionalmente, establece el Tribunal que en el caso que se trata habría además que asegurarse de que a la entrega de los terrenos no se les aplique algún supuesto de exención inmobiliaria.

En resumen, el Tribunal concluye que una liquidación como la realizada por las autoridades fiscales holandesas solo es posible si el sujeto pasivo no hubiera ya abonado el IVA correspondiente al valor del suelo en una operación anterior y siempre que al autoconsumo que supone eventualmente la entrega de los campos no se le aplique un supuesto de exención inmobiliaria del IVA.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de noviembre de 2012. Asunto C-511/10 (Baumarkt).

Deducciones – Prorrata - Bienes y servicios utilizados simultáneamente para operaciones impositivas y para operaciones exentas – Criterio para el cálculo de la prorrata de deducción del IVA.

La compañía Baumarkt construyó, y posteriormente arrendó, un inmueble para uso mixto, esto es, destinado tanto para uso como viviendas (operaciones exentas del IVA), como para locales comerciales (operaciones sujetas y no exentas del Impuesto). A tal fin, Baumarkt calculó la parte del IVA deducible aplicando una prorrata determinada en función de la relación entre el volumen de negocios por el arriendo comercial y el resultante de otras operaciones de arrendamiento.

Por el contrario, la inspección tributaria alemana consideró, estimando a la baja el importe del IVA deducible soportado por Baumarkt, que éste debía haberse determinado en función de la relación existente entre la superficie de los locales comerciales y la de los destinados a vivienda. En consecuencia, emitió la correspondiente liquidación complementaria.

A este respecto, es necesario comentar que la Administración alemana había hecho uso en su legislación interna de la potestad establecida en la Directiva de utilizar el método de afectación real a la hora de calcular la prorrata de deducción para bienes de carácter mixto.

Recurrido el asunto ante el Tribunal, este da la razón a la Administración alemana al disponer que, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, la normativa comunitaria permite a los Estados miembros dar preferencia a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA.

Y esto, indica el Tribunal, atendiendo a la finalidad y a la estructura del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, así como al principio de neutralidad tributaria, que permite a los Estados Miembros establecer los métodos y las normas que regulen el cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado, dentro de los límites del respeto del Derecho de la Unión y la observancia de los principios en que se basa el sistema común del IVA.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de noviembre de 2012. Asunto C-174/11 (Zimmermann).

Exenciones – Prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas por organismos de Derecho público o por otras entidades a las que se reconozca su carácter social – Reconocimiento – Principio de neutralidad fiscal.

La señora Zimmermann es una enfermera alemana que desde 1993 atendía por cuenta propia a pacientes enfermos con necesidades de asistencia ambulatoria. La mencionada enfermera consideró que llevaba a cabo servicios de asistencia social exentos del IVA, opinión que no compartieron las autoridades fiscales alemanas porque a su parecer no cumplía uno de los requisitos establecidos por la normativa interna para poder aplicar la exención, que era el que tales costes sean sufragados por entidades gestoras de la seguridad social en un determinado porcentaje.

Se pregunta así al Tribunal tal normativa se opone a lo previsto en la normativa comunitaria. En definitiva, lo que se discute en el caso es el reconocimiento de una entidad como de carácter social para poder aplicar la citada exención.

A este respecto, comienza el Tribunal estableciendo que, en principio, el requisito contemplado en la normativa alemana constituye un elemento que puede ser tomado en cuenta a la hora de determinar si una entidad debe ser reconocida como de carácter social por lo que un Estado miembro que exija tal condición en principio no se excede en el ejercicio de la facultad de apreciación atribuida por la Directiva.

Sin embargo, el Tribunal recuerda la importancia del principio de neutralidad, que exige la igualdad de trato no solo con respecto a los organismos de Derecho público, sino con relación a todas las demás entidades entre sí, en el contexto de la interpretación de las exenciones.

Y así, acaba concluyendo que del análisis de la normativa alemana a este respecto y a la luz del principio de neutralidad, se puede apreciar que tal normativa es contraria a la Directiva cuando no garantiza la igualdad de trato en el marco del reconocimiento del carácter social.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de noviembre de 2012. Asunto C-532/11 (Susanne Leichenich).

Exenciones – Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles – Arrendamiento de una embarcación habitable, con inclusión del muelle y de las correspondientes superficies de terreno y agua – Destino exclusivo a la explotación permanente de un restaurante-discooteca – Prestación única.

En el presente asunto, el Tribunal considera que, bajo el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles contenido en la Directiva para la aplicación de la exención del IVA aplicable a los mismos, cabe incluir el arrendamiento de una embarcación habitable, que asimismo incluye el espacio del agua y el muelle correspondientes, que se encuentra inmovilizada mediante amarras fijadas a la orilla del río y cuyo uso exclusivo consiste en la explotación permanente como restaurante-discooteca en ese lugar.

Para llegar a tal conclusión, el Tribunal analiza el caso particular y basa su decisión en los siguientes hechos: dicha embarcación no disponía de sistema de propulsión alguno, llevaba inmovilizada en una parte del río desde hacía años, y estaba amarrada mediante cadenas que no eran fáciles de quitar. Adicionalmente, el Tribunal tiene en cuenta que su destino exclusivo era la explotación como restaurante-discooteca, para lo cual disponía de una dirección postal y de una línea telefónica, estando asimismo conectada a las redes de agua y de electricidad.

Asimismo, el Tribunal confirma que tal arrendamiento constituye una prestación única exenta, sin que deba distinguirse el arrendamiento de la embarcación habitable del arrendamiento del muelle, habida cuenta que todos los elementos forman una unidad funcional y económica.

Por último, concluye también que tal embarcación habitable no podría considerarse un medio de transporte dado que, aunque probablemente fuera concebida, en un momento inicial, para ser utilizada como medio de transporte, finalmente, no ha sido utilizada con ese fin en los últimos treinta años, estando inmovilizada de manera permanente en la orilla del río Rin. Así, establece que lo importante no es el destino inicial de un bien, sino su función concreta ya actual.

A los efectos de su fundamentación, el Tribunal recuerda lo ya reiterado en múltiples ocasiones en su jurisprudencia: que los conceptos en el IVA son autónomos y no pueden depender de la definición de los mismos en los Derechos civiles internos de cada país.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de noviembre de 2012. Asunto C-165/11 (Profitube).

Hecho imponible - Mercancías procedentes de un tercer Estado y sujetas al régimen de depósito aduanero en el territorio de un Estado miembro - Transformación de mercancías bajo régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión - Venta de las mercancías y nueva sujeción al régimen de depósito aduanero - Permanencia en el mismo depósito aduanero durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones - Dicha venta constituye una entrega de bienes a título oneroso realizada en el territorio nacional sujeta al IVA, cuyo devengo se produce en el momento de la entrega, y exenta solo en caso de que el Estado miembro haya hecho uso de la facultad prevista a tal fin en la Directiva del IVA.

En esta sentencia se le planteó al Tribunal de Justicia si estaba sujeta al IVA la venta de unas mercancías procedentes de un país tercero que fueron colocadas al amparo del régimen de depósito aduanero en un Estado miembro, y posteriormente transformadas mientras se hallaban bajo el régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, para ser seguidamente vendidas y colocadas de nuevo bajo régimen de depósito aduanero, permaneciendo durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones en el mismo depósito aduanero, situado en el territorio de dicho Estado miembro, y, en caso de respuesta afirmativa, cuál era el devengo del impuesto.

El Tribunal de Justicia comienza declarando que, en las condiciones en que se encontraban las mercancías en el momento de su venta, no se produjo una importación de bienes sujeta al IVA conforme a la Directiva del IVA. No obstante, la venta de las mercancías como las del litigio constituye una entrega de bienes realizada a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúa como tal, dado que un depósito aduanero, ya sea público o privado, se encuentra en el “interior del país” cuando está situado en el territorio de un Estado miembro. Dicha entrega se devenga en la fecha en que se produce.

Concluye el Tribunal de Justicia añadiendo que dicha entrega de bienes podrá estar exenta del IVA cuando el Estado miembro hubiera hecho uso de la facultad prevista en el artículo 16.1 de la Sexta Directiva (actualmente artículo 156 de la Directiva 2006/112/CE).

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de noviembre de 2012. Asunto C-257/11 (Gran Via Moinești).

Deducciones - Regularización de las deducciones - Adquisición de un terreno y de las edificaciones construidas en él con el fin de demolerlas y realizar un proyecto inmobiliario en dicho terreno - La sociedad que realiza dichas operaciones tiene derecho a deducir el IVA soportado y, aunque realice la demolición de las edificaciones, no debe realizar regularización alguna del Impuesto deducido.

En este litigio le son planteadas al Tribunal de Justicia dos cuestiones:

- Por un lado, si una sociedad que haya adquirido un terreno y unas edificaciones construidas en él, con el fin de demolerlas y realizar un complejo residencial en ese terreno, tiene derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de dichas edificaciones, y
- Por otra parte, si la demolición de las edificaciones construidas en un terreno adquirido con el fin de realizar en su lugar un complejo residencial implica una regularización de la deducción inicialmente practicada del IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones.

En relación con la primera cuestión planteada, el Tribunal de Justicia declara que, conforme a lo previsto en el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del IVA, para que un interesado pueda disfrutar del derecho a deducir, es necesario la concurrencia de dos requisitos: 1º. Que sea sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y 2º. Que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen necesariamente para sus operaciones gravadas.

Añade el Tribunal de Justicia que la adquisición por una sociedad del terreno y de las edificaciones de que se trata en el litigio principal constituye una actividad preparatoria que, como acredita la concesión de la licencia de construcción, tiene por objeto la realización en ese terreno de un complejo residencial para las necesidades de las actividades de desarrollo inmobiliario de dicha sociedad. Por tanto, al llevar a cabo tal adquisición, dicha sociedad realiza una actividad económica como sujeto pasivo y, por otra parte, que la adquisición de dichos inmuebles y su posterior destrucción a fin de realizar nuevas construcciones más modernas constituyen una serie de operaciones vinculadas entre sí que tienen por objeto llevar a cabo operaciones sujetas al impuesto del mismo modo que la compra de inmuebles nuevos y su utilización directa. Por todo ello, concluye el Tribunal de Justicia que, en una situación como la del litigio principal, una sociedad que haya adquirido un terreno y edificaciones construidas en él con el fin de demolerlas y realizar un complejo residencial en ese terreno tiene derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones.

Por su parte, en relación con la segunda cuestión planteada, el Tribunal de Justicia declara que, si bien el artículo 185, apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE establece el principio según el cual se practicará una regularización de una deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción en cuestión, la demolición de las edificaciones de que se trata en este litigio no constituye una modificación en tal sentido, ya que la sociedad adquirente ya preveía tal demolición cuando adquirió las citadas edificaciones, por lo que en este supuesto no procede realizar regularización alguna.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 1 de octubre de 2012. Nº de recurso 3975/2009.

Sujeto pasivo - Concepto de establecimiento permanente – obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia, entre otros aspectos, sobre la determinación de la existencia o no de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES) como consecuencia de la realización de unas obras de instalación o montaje.

El supuesto de hecho a que se refiere la sentencia versa sobre un contrato (denominado “contrato de desarrollo del proceso fabril, prototipación, suministro de utillaje y equipo”) suscrito por una compañía española –parte recurrente- con una sociedad británica para la fabricación, entrega e instalación por parte de esta última de determinado utillaje para una línea de montaje de un nuevo modelo de cabinas de vehículo industrial.

En concreto, mediante dicho contrato la sociedad británica se obligaba esencialmente (mediante el establecimiento de un programa de compromisos por parte del proveedor que se desarrolla en tres fases distintas), a lo siguiente: i) realizar un estudio de viabilidad y proporcionar a la compañía española apoyo en ingeniería de fabricación, ii) fabricar y suministrar utillaje de troquelado, de montaje y equipos asociados y efectuar el montaje de los mismos, y iii) suministrar inicialmente cabinas para evaluación y ensayo del diseño del producto y aprobación de la calidad de construcción.

De acuerdo con estos hechos, la Administración tributaria consideró que el tratamiento que debió haber dado la compañía española a estas operaciones a efectos del IVA hubiera debido de ser el de adquisiciones intracomunitarias de bienes, razón por la cual practicó a estos efectos tres acuerdos de liquidación por las cuotas del IVA devengadas y no liquidadas por dicha compañía como consecuencia de las mismas. Este mismo tratamiento fue ratificado por la Audiencia Nacional.

El recurso de casación interpuesto por la compañía española se fundamenta, entre otras cuestiones, en que, conforme a lo dispuesto en el entonces vigente artículo 69.5.c) de la Ley del IVA, la sociedad británica contó con un establecimiento permanente en el TIVA-ES debido a que la ejecución de la obra de instalación y montaje tuvo una duración que excedió de doce meses, por lo cual, a juicio de la parte recurrente, incluso prescindiendo de las fechas de las facturas de trabajos preparatorios, que entiende podrían ser tenidas en cuenta, resulta que, en su opinión, transcurrieron más de doce meses, tomando como fecha de inicio de la duración de las obras de instalación el día de la firma del contrato, 30 de abril de 1997, y como fecha de finalización cualquiera de estas dos posibles: bien octubre de 1998, cuando la Inspección de los Tributos entiende que se produjo la puesta a disposición de la instalación, bien septiembre de 1999, cuando se acordó la entrada en funcionamiento de la instalación y la compañía española aceptó la obra. De ser así, la sociedad británica, en su condición de sujeto pasivo del Impuesto, debió de haberle repercutido las cuotas del IVA correspondientes como consecuencia de las obras de instalación y montaje efectuadas, no siendo entonces exigible a la compañía española la liquidación del Impuesto, al no tener la condición de sujeto pasivo del mismo.

Pues bien, el Tribunal Supremo en esta sentencia desestima el recurso de casación interpuesto por la compañía española al concluir, entre otros aspectos, sobre la inexistencia de establecimiento permanente alguno en el TIVA-ES por parte de la sociedad británica derivado del mencionado contrato suscrito con la compañía española. Y lo hace de acuerdo con la argumentación expuesta en el fundamento de derecho tercero, que reproducimos a continuación de manera textual:

"[...] Debiendo ser, por tanto, el establecimiento permanente un "lugar fijo" en el territorio español de aplicación del impuesto, difícilmente puede entenderse que se halla donde estén los bienes instalados o montados si, como sucedió en el caso enjuiciado, ni siquiera se inmovilizaron.

Pero es que, además, de haber existido ese "lugar fijo", una interpretación lógica, sistemática y teleológica del artículo 69 de la Ley 37/1992 obliga a entender, como también hemos dicho, que el establecimiento permanente no principia su existencia en relación con una obra de construcción, instalación o montaje antes de que ésta haya comenzado físicamente [véase la citada sentencia de 26 de diciembre de 2011 (casación 194/09 , FJ 2º)], y en este caso la instalación física de la línea de montaje [...], conforme al contrato que firmaron [...] (la sociedad británica) y [...] (la empresa española recurrente), ni estaba prevista desde la fecha de la firma del contrato ni puede entenderse que concluyera con la entrada en producción de dicha línea, como sostiene la sociedad recurrente, porque el plazo de que disponía [...] (la empresa británica) para la instalación física de la línea de montaje, conforme al calendario de trabajos aportado como anexo III del contrato, comprendía el período que va de junio a agosto de 1998, todo lo más hasta

octubre de 1998, como admite el informe ampliatorio del inspector actuario (página 45). Una cosa es el plazo de ejecución del contrato y otra distinta el plazo de ejecución de la instalación, debiendo estarse a estos efectos al segundo y no al primero”.

En el segundo párrafo reproducido, el Tribunal Supremo distingue claramente, al igual que hiciera en su sentencia de 26 de diciembre de 2011, entre el plazo de ejecución del contrato, que, al tratarse en este caso de un contrato complejo que comprende diversas prestaciones, se extiende temporalmente en el tiempo durante el desarrollo de las tres fases del proyecto anteriormente indicadas, y el plazo de ejecución de la instalación strictu sensu, siendo este último, a juicio del Alto Tribunal, el determinante a la hora de considerar la existencia o no de un establecimiento permanente como consecuencia de la realización de una obra de construcción, instalación o montaje.

Esto supone, de acuerdo con la jurisprudencia mantenida por el Tribunal Supremo, que la delimitación temporal de la duración de las obras de construcción, instalación o montaje, a la hora de determinar si las mismas constituyen o no un lugar fijo de negocios y dan lugar o no, por tanto, a un establecimiento permanente a efectos del IVA (dependiendo de si, respectivamente, su duración excede o no de doce meses) debe efectuarse de acuerdo con un criterio puramente material o físico de realización efectiva de dichas obras, no entendiéndose iniciadas las mismas hasta que la construcción, instalación o montaje hayan comenzado físicamente.

Pues bien, este criterio, en nuestra opinión, difiere del mantenido por la doctrina administrativa (véase, a estos efectos, y a título meramente ejemplificativo, la resolución del TEAC de 28 de marzo de 2007), según la cual diversas actividades y trabajos preparatorios realizados previamente a la ejecución material o física de las obras de construcción, instalación o montaje (tales como, por ejemplo, las actividades consistentes en la firma del contrato principal o la firma, en su caso, de los contratos con las entidades subcontratadas) deben de ser tenidos en cuenta a la hora de determinar si las mismas exceden o no del plazo ya señalado de doce meses.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de septiembre de 2012. Nº de recurso 3087/2009.

Base imponible – Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes – Abandono del régimen de depósito distinto del aduanero de bienes resultantes de procesos de incorporación o de transformación de otros productos.

En esta sentencia el Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar sobre el método de determinación de la base imponible del IVA en operaciones

asimiladas a importaciones de bienes. En concreto, lo ha hecho respecto de un supuesto en que se produce la circunstancia de que determinados bienes, que son los productos finales resultantes de procesos de incorporación o de transformación de otros productos, abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero (RDDA).

En estos casos, la Ley del IVA establece que para determinar la base imponible del Impuesto se ha de tomar en consideración, tratándose de bienes resultantes de procesos de incorporación o de transformación de otros productos, la suma de las bases de los “ingredientes” (bienes utilizados en la obtención del producto final), ya procedan del interior del país, de otro Estado miembro o de un tercer país o territorio.

Ahora bien, en el caso sometido a consideración del Tribunal Supremo, en el cual el producto final (llamémosle “producto C”) que abandona el RDDA no es el mismo que entró en él sino que constituye el resultado de la transformación de otros bienes, tiene la peculiaridad de que algunos de estos otros bienes ya pagaron el Impuesto, es decir, ya se abonó el IVA correspondiente en la adquisición de los mismos (llamémosles “productos A”) y otros cuantos quedaron exentos del Impuesto (no se pagó IVA en su adquisición) por estar vinculados al RDDA (llamémosles “productos B”)

La cuestión debatida en esta sentencia se centra, por tanto, en determinar el sistema a emplear para calcular el precio medio del producto final obtenido (“producto C”), con el fin de hallar la base imponible del IVA correspondiente a la operación asimilada a la importación, que se devenga cuando ese producto final abandona el RDDA. Debate que surge del distinto procedimiento de cálculo realizado por la Administración tributaria con respecto al método de cálculo utilizado por la parte recurrente.

Más allá de exponer el diferente procedimiento de cálculo realizado tanto por la Administración como por la parte recurrente, y que lo analizaremos continuación (tomando para ello un sencillo ejemplo numérico que es también el utilizado por el Tribunal Supremo en esta sentencia), conviene subrayar que la base del razonamiento seguido por el Alto Tribunal para solventar esta cuestión es el siguiente: el procedimiento de cálculo de la base imponible debe lograr el restablecimiento del equilibrio fiscal respecto de los productos que abandonan el RDDA, exigiéndose en el momento de dicho abandono la cuota del IVA correspondiente a las operaciones beneficiadas por la exención como si no lo hubieran estado.

Veámoslo con el siguiente ejemplo, que, como decimos, es también el utilizado por el Tribunal Supremo:

Imaginemos 200 litros de un carburante (“producto B”) que, por estar vinculado al RDDA quedó exento del IVA, cuyo precio era de 10 euros por litro; si hubiera pagado el Impuesto habría dado lugar a una cuota de 320 euros (una base de 2.000 euros a un tipo del 16 por 100 -actualmente, sería

del 21 por 100-). A esos 200 litros de carburante le añadimos, para obtener el "producto C", 100 litros de metanol ("producto A") sujeto a tributación, con un precio por litro de 25 euros. Por este "producto A" se liquidó en su momento un impuesto sobre el valor añadido de 400 euros (una base de 2.500 euros al 16 por 100 de cuota -actualmente, del 21 por 100-). De la operación de transformación se obtienen 300 litros del nuevo "producto C" (considerando, por hipótesis, que en el proceso de transformación no hay mermas, pérdidas o fugas). Cuando abandonan el RDDA, los 300 litros del carburante resultante tienen que pagar el IVA correspondiente y, para ello, se ha de calcular la base imponible señalando el precio medio ponderado de cada unidad de medida de ese nuevo producto.

Pues bien, el procedimiento aplicado por la empresa recurrente para calcular el precio medio de los productos finales obtenidos consistió en tomar en consideración el volumen total de los ingredientes que se han empleado en la operación de transformación, pero otorgando un precio sólo a los que se beneficiaron de la correspondiente exención en el IVA por estar vinculados al RDDA ("producto B"). Es decir, ese precio medio resultante se obtendría mediante un cociente, en cuyo numerador constaría el volumen de "producto B" (el que todavía no habría liquidado el IVA) multiplicado por su precio unitario, y en el denominador la masa total utilizada en la operación, esto es, la suma del peso del "producto A" y del "producto B".

Si se aplica este procedimiento de cálculo utilizado por la empresa recurrente a nuestro sencillo ejemplo numérico, obtenemos que ese precio medio ponderado sería la razón de dividir el del carburante que gozó de la exención por el volumen total de los productos transformados [300 litros (200 de carburante + 100 de metanol)]. El resultado es un precio de 6,66 euros por litro que, multiplicado por los 300 obtenidos, da una base imponible de 2.000 euros, por lo que, aplicado un tipo del 16 por 100 - actualmente, sería del 21 por 100-, se obtendría una cuota de 320 euros; es decir, la misma cuota que tendría que haberse pagado en su momento por los 200 litros de carburante si no hubieran estado exentos. Como se ve, con este procedimiento de cálculo de la base imponible del IVA se cumple con el objetivo que debe presidir el mismo, que no es otro sino el consistente en que, al abandonar el RDDA, se liquide el Impuesto que habría correspondido a la operación si no hubiera estado dispensada del IVA por la vinculación de los bienes con dicho régimen de depósito. El coste tributario total de la operación por IVA sería de 720 euros (400 euros por el metanol no exento y otros 320 euros por el producto final una vez abandonado el régimen), el mismo que si no hubiera habido exención de alguno de los componentes por su vinculación con dicho régimen.

Por su parte, la tesis de la Administración tributaria consistía aparentemente en que el precio medio por unidad de medida de la sustancia derivada de la transformación es el resultado de dividir el mismo numerador que el propuesto por la empresa recurrente por un denominador en el que únicamente aparezca el volumen del "producto B", y no la masa total

utilizada en la operación (la suma del peso del "producto A" y del "producto B") como consideraba la empresa recurrente.

Razona el Tribunal Supremo que, en la tesis de la Administración, el precio unitario del "producto C" sería 10 euros por litro (2.000/200), arrojando una base imponible de 3.000 euros (10 x 300) y una cuota de 480, que añadidos a los 400 que en su día se liquidaron por el metanol, darían un montante de 880 euros, superior al que habría debido pagarse de no mediar la exención por el régimen suspensivo.

De esta forma, y a juicio del Alto Tribunal, resulta evidente que, con tal fórmula, se frustra el principio de neutralidad fiscal, haciendo que, por el incorrecto método de cálculo que defendía la Administración, parte de la mercancía por la que ya se pagó el Impuesto vuelva en realidad a ser gravada.

En definitiva, el Tribunal Supremo estima en esta sentencia el recurso de casación interpuesto por la empresa recurrente, al considerar que el procedimiento de cálculo de la base imponible aplicado por la misma en estas operaciones consigue restablecer el equilibrio fiscal correspondiente a los productos que abandonan el RDDA y garantiza, de esta forma, la neutralidad fiscal del Impuesto. Conclusión que no podemos sino compartir.

9. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 10 de octubre de 2012. Nº de recurso 282/2009.

Deducciones – Compensación del saldo a favor del sujeto pasivo en autoliquidaciones posteriores – Caducidad del derecho a compensar – Derecho a la devolución tras el transcurso del plazo de caducidad para compensar.

En esta sentencia, el objeto de controversia la cuestión se centra en determinar qué ocurre si, finalizado el periodo de caducidad de cuatro años previsto en el artículo 99 de la LIVA para la compensación del exceso de cuotas de IVA a compensar generadas, el sujeto pasivo no ha logrado compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; es decir, determinar si cuando eso sucede el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas.

A este respecto, la Audiencia Nacional confirma, en línea con lo ya establecido por el Tribunal Supremo, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

La Administración debería iniciar de oficio este tipo de expedientes de devolución, garantizándose de esta forma la neutralidad del Impuesto principio básico del mismo, puesto que no arbitrar algún medio para recuperar el crédito, generaría un enriquecimiento injusto de la Administración.

No obstante lo anterior, dado que el sujeto pasivo, en el caso controvertido, ha solicitado la devolución a la Administración, la Audiencia Nacional estima el recurso interpuesto por la sociedad, ordenando el pago de las cuotas del Impuesto correspondientes a la parte no devuelta del total del exceso de cuotas de IVA soportadas.

10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 24 de octubre de 2012. Nº recurso 262/2011.

Importaciones – Base imponible - Determinación del valor en aduana entre partes vinculadas - Importación de gas natural utilizando el precio administrativo fijado por la normativa reguladora del mercado gasista – Liquidación de IVA a la importación por la Inspección: no exigibilidad de intereses de demora cuando el importador tiene derecho a la deducción total.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza el concepto de valor en aduana en relación a la importación de gas natural entre dos partes vinculadas. Asimismo también analiza la procedencia o no de la liquidación de intereses de demora correspondientes al concepto de IVA a la importación.

La administración propuso un incremento del valor en aduana declarado por el importador en los despachos de importación de gas natural. El centro de la cuestión es la determinación de la base imponible del IVA a la importación, y traía causa en que el valor de transacción declarado no resultaba aceptable a la hora de configurar el valor en aduana, dada la vinculación existente entre las partes.

En sus alegaciones, la parte actora, intenta que se tenga en cuenta, como precio de transacción, el valor del precio administrativo fijado por el R.D.949/2001 y la Orden Ministerial ECO33/2004 las cuales regulan el sector de gas natural.

No obstante lo anterior, señala la Audiencia Nacional que la parte actora actúa como transportista del gas adquirido y que luego distribuirá a las otras empresas unidas al sistema de distribución, y en sus relaciones con estas otras empresas, para fijar el precio del gas suministrado, deberá aplicar el contenido de los citados Orden y Real Decreto, pero cuando de fijar el valor en aduana de las mercancías importadas se trate, deberá estarse al valor

realmente pagado, en este caso a los países productores del gas natural importado.

Ello es así puesto que la actora, aun cuando no interviene como importadora, si asume este papel en cuanto se refiere al pago de los impuestos y tasas, y en concreto en cuanto al IVA generado por la compra de dicho producto, y por tanto, no puede mantenerse que el valor del gas distribuido en el período comprobado debe ser el mismo que el precio administrativo fijado para los distribuidores y transportistas, pues contractualmente se ha obligado al pago de los impuestos y tasas asumiendo la condición de importadora.

Finalmente, la sentencia termina con el fundamento correspondiente a los intereses de demora, en los cuales al reconocerse el derecho de deducción inmediata de las cuotas de IVA a la importación objeto de regularización, y al no existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública susceptible de ser reparado, se declara improcedente la exigencia de intereses de demora, por lo que la Audiencia Nacional estima el recurso en este sentido, anulando la liquidación de los intereses de demora.

11. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 24 de octubre de 2012. Nº recurso 121/2011.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Renuncia a la exención – Requisitos – Declaración del adquirente de su condición de empresario y de su derecho a deducir en el IVA.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza la necesidad de que concurren los requisitos formales exigidos por el artículo 8 del Reglamento del IVA para la proceder a la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 20.uno.22º de la LIVA para la segunda o ulterior entrega de un inmueble.

El Reglamento del IVA establece como requisitos para la renuncia a la exención los siguientes:

- El transmitente deberá comunicar fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.
- La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, la renuncia deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición correspondiente del inmueble.

En particular, y en relación con el caso analizado, la Audiencia confirma que, en línea con la jurisprudencia preexistente, es requisito necesario la

acreditación de la condición del sujeto pasivo, mediante una declaración suscrita por el mismo, a efectos de la posibilidad de deducir totalmente el Impuesto soportado por la adquisición de los bienes inmuebles, hasta el punto que la falta de este requisito impide la renuncia a la exención.

Asimismo, la Audiencia Nacional considera que una carta firmada por el adquirente en el que se declara su condición de sujeto pasivo y el derecho a la deducción total del IVA correspondiente a dicha adquisición, pero que se aporta por primera vez ante el TEAC en trámite de recurso de alzada, no es suficiente para probar que concurría en el momento de la transmisión del inmueble el requisito analizado. Por ello, en tales circunstancias, ineficaz e insuficiente la prueba presentada para justificar la deducibilidad del IVA, pese a que el vendedor hubiera repercutido e ingresado el mismo.

12. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 24 de octubre de 2012. Nº recurso 694/2010.

Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes – Requisitos – Necesidad de que el adquirente sea empresario identificado a efectos del IVA en el país de destino en cada entrega - Necesidad de transporte efectivo de los bienes, siendo expedidos al Estado miembro de destino.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza el acuerdo de liquidación dictado en contra de la recurrente por la regularización de unas transacciones declaradas como exentas, y se plantea si es aplicable dicha exención prevista por el artículo 25 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (LIVA), precepto este que declara exentas las entrega de bienes cuando se expidan o transporten al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea otro empresario identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro distinto a España.

Se trata de dos supuestos diferentes: a) entregas con destino Alemania en las que no se ha cumplido en todas el requisito de que el destinatario de las mismas estuviese identificado en otro Estado miembro distinto de España, y b) en las entregas con destino a Italia en las que no ha quedado justificado adecuadamente el transporte.

En cuanto al primer caso (entregas con destino a Alemania), considera la Audiencia que corresponde al obligado tributario la prueba del destinatario como sujeto identificado a efectos del impuesto en el país de destino, en relación con cada una de las entregas para las que se pretende el beneficio fiscal, porque cada una de ellas constituye un hecho imponible autónomo.

Pero considera también la Audiencia que, si bien el artículo 25 de la Ley del IVA exige la acreditación de la identificación del adquirente en otro Estado miembro, no exige que la misma necesariamente tenga que realizarse con carácter previo a cada una de las operaciones, ya que sería inimaginable el hecho de que una empresa que realizase operaciones diarias tuviese que

identificar al adquirente en diferentes momentos, pues tal interpretación llevaría al absurdo. Considera por tanto la Audiencia que debe exigirse el cumplimiento de dicho requisito de un modo razonable.

Es por ello que la Audiencia entiende que la aportación de la confirmación administrativa del número de identificación a efectos del IVA, aunque no tiene la consideración de prueba plena, atendiendo a los principios de buena fe y de proporcionalidad, tampoco se puede sostener que tal confirmación sea indiferente. Por ello, concluye la AN que debe considerarse acreditado dicho requisito, tanto respecto de las operaciones realizadas hasta la fecha de 7 de marzo de 2006 en que la AEAT emitió un certificado confirmando la validez del número de identificación a efectos del IVA del destinatario de las entregas, como las efectuadas hasta la cercana fecha de 20 de abril de 2006 en que dicho destinatario fue dado de baja en su país (pues de haber solicitado un nuevo certificado dentro de dicho período le habría sido facilitado en sentido positivo). Considera sin embargo la Audiencia, que el requisito no podría considerarse cumplido respecto de las entregas realizadas a partir del 20 de abril de 2012, en que el destinatario de las entregas fue dado de baja en el censo de su país.

Por lo que respecta a las entregas realizadas supuestamente con destino a Italia, la Audiencia considera que, para considerar que existe un transporte efectivo de los bienes al territorio de otro Estado miembro, no es suficiente con que el proveedor haya puesto a disposición del adquirente la mercancía y este asuma el compromiso de trasladarlos a otro Estado miembro, sino que es necesario que se pruebe que los bienes han abandonado el territorio del Estado de entrega.

13. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 31 de octubre de 2012. Nº recurso 522/2010.

Devoluciones - Procedimiento de devolución de IVA, determinación del procedimiento que aplica a la compañía, no establecidos o el régimen general de devolución.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza si el recurrente tiene derecho a la obtención de la devolución del IVA que ha soportado en España, por el procedimiento especial de devolución del IVA a empresas no establecidas en nuestro país previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

En este supuesto, la actora es una compañía con sede en Alemania que no dispone en España de establecimiento permanente alguno, y que durante el ejercicio 2006 únicamente realizó compras internas de bienes a proveedores españoles, adquisiciones intracomunitarias de bienes y ventas internas a empresas españolas.

Por error, la compañía repercutió cuotas de IVA a sus clientes empresas españolas a pesar de que no tenía la condición de sujeto pasivo del

impuesto en sus ventas domésticas por no estar establecida en España, y presentó las declaraciones liquidaciones de IVA por el tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2006, para lo cuál se dio de alta en la obligación de presentar dichas declaraciones con fecha 1 de enero de 2006.

Posteriormente, al darse cuenta del error, la actora presentó la solicitud de devolución correspondiente al procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA para las empresas no establecidas, al entender que ese era el procedimiento correcto que debería haberse utilizado para la recuperación de las cuotas de IVA soportadas.

La Audiencia Nacional señala que, dado que la compañía ha actuado como si hubiera realizado en España operaciones distintas de las previstas en dicho artículo 119 de la Ley del IVA repercutiendo el IVA por las mismas, y presentado declaraciones-liquidaciones correspondientes al procedimiento de devolución previsto en el artículo 115 de la misma Ley (modelos 300 y 390), no podía solicitar la devolución de las cuotas soportadas por el procedimiento establecido en el citado artículo 119.

Debido a ello, es por lo que la Audiencia confirma que es conforme a derecho la desestimación por parte de la Administración de la solicitud de devolución de IVA que presentó la recurrente por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la ley del IVA para el caso de empresas no establecidas. Ahora bien, señala asimismo la Audiencia que la Administración Tributaria deberá proceder, en su caso, siguiendo el procedimiento establecido para entidades residentes, a la devolución del IVA soportado por la actora, previa comprobación de los requisitos establecidos para ello.

Finalmente en la sentencia se incluye un voto particular en el que una magistrada discrepa con respecto a la sentencia, ya que considera que el hecho de haber calificado incorrectamente el procedimiento de devolución no puede en ningún caso alterar el régimen legal de la compañía. Por ello entiende que debió estimarse el recurso y anular la Resolución impugnada, aceptando la solicitud de devolución presentada conforme al procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

14. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 3 de septiembre de 2012. Nº recurso 1164/2010.

Deducciones – IVA soportado por la adquisición de un automóvil que se destina al desarrollo de la actividad de agente comercial y de otras actividades profesionales – Presunción de afectación a la actividad profesional (50% o 100%) – El derecho comunitario habilita para la deducción total del IVA soportado.

En la cuestión inicialmente controvertida en el caso que es resuelto por esta sentencia, el profesional recurrente entendía que, al ser su actividad de

agente comercial la actividad principal de entre las varias actividades profesionales que realizaba, tenía derecho a la aplicación de la presunción de afectación del 100% del vehículo a actividades empresariales establecida en el artículo 95 de la Ley del IVA y, por tanto, a la deducción total del IVA soportado con ocasión de su adquisición. Por el contrario, la Administración tributaria entendía por el contrario que, al no estar el vehículo destinado de manera exclusiva a una actividad profesional de agente comercial, no resultaba aplicable respecto del mismo la referida presunción de afectación total a actividades empresariales o profesionales, sino la presunción de afectación del 50% prevista en el mismo artículo 95.

Pues bien, el TSJ de la Comunidad Valenciana, reiterando lo ya dicho por el mismo en sentencias anteriores, resuelve el caso basándose en el derecho comunitario y en la interpretación clara que a su juicio ha realizado del mismo en Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y concluye que no procede aplicar lo previsto en el artículo 95 de la Ley española del IVA respecto de los casos de bienes que tan sólo estén afectos en parte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, y declarar por el contrario el derecho a la deducción íntegra del IVA soportado por la adquisición de un bien (en este caso, un automóvil) aunque el mismo estuviese tan sólo afecto de manera parcial al desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 19 de octubre de 2012. Nº 4603/2010.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Transmisión de terrenos en curso de urbanización – Concepto de terreno en curso de urbanización – Renuncia a la aplicación de la exención que, en su caso, resultase procedente – Requisitos para la renuncia: comunicación fehaciente de la renuncia al adquirente y declaración del adquirente de ser un empresario con derecho a la deducción total del IVA que soporta.

En la presente Resolución el TEAC se pronuncia sobre la procedencia de un acuerdo de liquidación por el concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPyAJD dictado por una Oficina liquidadora como consecuencia de una compraventa de terrenos entre dos sociedades mercantiles formalizada mediante escritura pública, por entender la citada Oficina liquidadora que no queda suficientemente acreditado que el mencionado terreno se encuentre urbanizado o en curso de urbanización, por lo que dicha Oficina entiende que dicha transmisión estaría sujeta pero exenta del IVA, y sujeta por tanto al referido concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPyAJD.

En este sentido, las cuestiones a resolver por el Tribunal son las siguientes:

- 1) Si queda acreditado que los terrenos transmitidos se encontraban en curso de urbanización.
- 2) Que Si se cumplen los requisitos exigidos para tener derecho a la renuncia a la exención.

En relación con la primera cuestión discutida, el TEAC se refiere en su Resolución a la Sentencia del TS de 11 de octubre de 2004, en la que se establece que sólo se consideran como terrenos urbanizados o en curso de urbanización “aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos”.

Partiendo del criterio arriba expuesto, el TEAC considera que no se aportan elementos suficientes que acrediten que las operaciones materiales de transformación física de los terrenos se hubieran iniciado, por lo que considera que los terrenos a que se refiere el procedimiento no se hallan en curso de urbanización.

Una vez se ha determinado que se trata de una transmisión de un terreno rústico y comprobado que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales y que tiene el

derecho a la deducción total del IVA soportado por la operación, el TEAC se centra en analizar el cumplimiento de los requisitos formales que establece el artículo 8 del Reglamento del IVA para renunciar a la exención, siendo estos requisitos los que siguen:

- La renuncia debe comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes la renuncia a dicha exención.
- Se justificará mediante una declaración escrita suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición.

Para resolver acerca del cumplimiento de los citados requisitos el TEAC se refiere a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2011 *que dispone que “la necesidad de notificación “fehaciente” no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien.”*

La citada doctrina del TS se confirma, posteriormente, en casación mediante Sentencia de 21 de mayo de 2012, lo que determina un cambio por parte del TEAC de criterio que el mismo había venido manteniendo, y concluyendo por tanto el TEAC, en consonancia con el TS, que si las dos partes contratantes tienen la consideración de sujetos pasivos del IVA y actúan en el marco de una actividad empresarial pueden sujetar la operación a dicho impuesto *“sin que resulte esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa por parte del transmitente y sin más requisitos formales que la constancia de que se haya repercutido el impuesto en la propia escritura, pues de esta forma es incuestionable que tanto adquirente como transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA, evitando así que excesivas exigencias formales puedan romper, en contra de la voluntad de las partes contratantes, la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.”*

2. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 19 de octubre de 2012. Nº 3474/2010.

Transmisión de terrenos realizada por una persona física – Sujeción al IVA: realización o no de la transmisión por un empresario a efectos del IVA – Realización o no por el transmitente de actuaciones de urbanización previas a la transmisión – Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Transmisión de terrenos en curso de urbanización – Concepto de terreno en curso de urbanización – Renuncia a la aplicación de la exención que, en su caso, resultase procedente – Requisitos para la renuncia: comunicación fehaciente de la renuncia al adquirente y declaración del adquirente de ser un empresario con derecho a la deducción total del IVA que soporta.

La cuestión controvertida en este procedimiento es la de determinar si la transmisión de un determinado terreno que es realizada por una persona física propietaria del mismo a una sociedad mercantil debe tributar efectivamente por el IVA (en concepto de operación sujeta y no exenta de dicho impuesto), o debe tributar efectivamente por el contrario por el concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPyAJD.

Comienza el TEAC por señalar que la tributación efectiva por el IVA de la referida transmisión de terrenos exigía la concurrencia de dos siguientes circunstancias:

- Que se trate de una entrega de terrenos sujeta al IVA por estar realizada por alguien que tiene la condición de empresario a efectos de dicho impuesto y ser efectuada por el mismo en el ejercicio de su actividad empresarial.
- Que dicha entrega de terrenos, además de estar sujeta al IVA, no este exenta de dicho impuesto, pues de estar exenta estaría en tal caso sujeta el concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPyAJD.

Respecto de la primera cuestión el TEAC hace referencia a la doctrina de la DGT dictaminando que *“es criterio reiterado por la Dirección General de Tributos que los propietarios de terrenos sometidos a un proceso de urbanización que no tuvieran previamente la condición de empresarios a efectos de este impuesto, la adquieren desde el momento en el que se les incorporan, aunque sean parcialmente, los costes de la urbanización.”*

El TEAC entiende que, deben entenderse como costes afectos a la actividad urbanizadora, no solo los costes directamente relacionados con la ejecución material de las obras de transformación del suelo en aras a dotarlo de los servicios mínimos exigidos, sino también aquellos otros gastos *“de carácter técnico o administrativo necesarios para la urbanización y generalmente previos al inicio de las obras, siempre que la adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinar estos servicios a la actividad urbanizadora”*.

Y en congruencia con lo anterior, el TEAC concluye que siempre que se cumplan estos requisitos debe reconocerse a quien ha soportado tales costes la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, en aras a salvaguardar el principio de neutralidad que caracteriza a este impuesto.

En el caso particular a que se refiere la resolución del TEAC, este considera que hay que concluir a favor de la consideración de empresaria a efectos del IVA de la persona física que realizó la transmisión de los terrenos, *“por razón del pago, con anterioridad a la venta, de una derrama (...) por importe de 55.953,35 euros a cuenta de los gastos incurridos por la Junta que, hasta la fecha de la derrama, incluían, además de gastos administrativos y financieros, otros relativos a estudios geotécnicos y de inundabilidad, a la redacción del Plan Parcial, del Proyecto de urbanización y del Proyecto de compensación, así como una indemnización por demoliciones”*.

El TEAC analiza a continuación la posible exención o no del IVA de la referida transmisión de terrenos sujeta a dicho impuesto, al amparo de lo previsto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA, que establece la exención de las transmisiones de los terrenos rústicos y otros no edificables, pero excepciona los *“terrenos urbanizados o en curso de urbanización”*, incluyendo la posibilidad de que, de resultar aplicable tal supuesto de exención, se hubiese producido la renuncia a la misma según lo previsto en el apartado dos del mismo artículo 20.

El TEAC alude en primer lugar a las Sentencia del Tribunal Supremo en el sentido de que, para fijar el concepto de *“terrenos en curso de urbanización”*, es necesario que se haya iniciado la transformación material del terreno con el inicio de la ejecución material de las obras precisas para dotarles de los servicios y obras exigidas para la posible edificación, sin que la simple actividad administrativa desarrollada con anterioridad sea suficiente para dotarle de aquel carácter.

Por tanto, al no quedar acreditado el inicio de las obras materiales de urbanización, el TEAC considera que la transmisión de terrenos objeto de controversia debe entenderse en principio exenta de IVA por aplicación de lo previsto en el artículo 20.uno.20º de la Ley del IVA, y pasa a valorar a continuación si la renuncia a la exención tácitamente contenida en la escritura pública de compraventa podría considerarse que se efectuó de manera correcta al amparo del apartado dos del mismo artículo 20.

A este respecto, y basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el TEAC concluye, señalando expresamente que cambia el criterio que con anterioridad por el mismo, que si las dos partes contratantes tienen la consideración de empresarios a efectos del IVA, y actúan en el marco de una actividad empresarial, pueden sujetar la operación al gravamen efectivo por dicho impuesto *“sin que resulte esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa por parte del transmitente, y sin más*

requisitos formales que la constancia de que se haya repercutido el impuesto en la propia escritura, pues de esta forma es incuestionable que tanto adquirente como transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA, evitando así que excesivas exigencias formales puedan romper, en contra de la voluntad de las partes contratantes, la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.”.

El TEAC señala expresamente que en el supuesto de hecho objeto de controversia consta en la escritura pública la manifestación de las partes contratantes en el sentido de que la transmisión se considera sujeta al IVA, así como que la parte vendedora ha recibido de la compradora la cantidad señalada como precio y la cantidad correspondiente al IVA al tipo vigente. Y de ello extrae la conclusión de que en tal caso hay que considerar que se cumplen los requisitos formales exigidos para efectuar, al amparo de lo previsto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del IVA, la renuncia a la exención de dicho impuesto que inicialmente le resultaría aplicable a la transmisión de los terrenos según el número 20º del apartado uno del mismo artículo.

Y concluye por último el TEAC que la transmisión de los terrenos objeto de controversia estuvo sujeta y no exenta del IVA y, por tanto, no sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del ITPyAJD.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1913-12, de 1 de octubre de 2012

Reglas de localización – Regla especial: servicios relacionados con bienes inmuebles - Servicio de almacenamiento de bienes en un almacén frigorífico.

En la presente contestación la DGT se pronuncia respecto de la regla de localización que resulta procedente aplicar para determinar el lugar en donde deben considerarse realizados a efectos del IVA los servicios de almacenamiento de pescado congelado que presta a sus clientes una empresa.

Tales servicios son prestados mediante un almacén frigorífico con 18.000 m³ de capacidad, que dispone de tres cámaras frigoríficas que no son móviles, sino que el inmueble tiene las instalaciones en obra propias de un almacén frigorífico.

En su contestación, la DGT concluye que la regla de localización que resulta aplicable respecto de los referidos servicios de almacenamiento es la prevista en el artículo 70.uno.1º de la Ley del IVA para los servicios relacionados con bienes inmuebles, según la cual tales servicios se considerarán realizados en el lugar en donde esté situado el inmueble con el que están relacionados, que en este caso sería el lugar en donde esté

situado el inmueble constituido por el almacén frigorífico mediante el que se prestan los servicios de almacenamiento.

Reproducimos a continuación literalmente el razonamiento que ha llevado a la DGT a dicha conclusión:

“La entidad consultante presta servicios de almacenamiento, cediendo el uso de sus cámaras frigoríficas a la mercancía que el cliente trae congelada.

Procede, por consiguiente, verificar si el vínculo que une los servicios en cuestión a estos bienes inmuebles es suficiente. El sistema del artículo 70.Uno.1º de la Ley del Impuesto (actual artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido) se opone a que el ámbito de aplicación de esta regla especial de localización se extienda a cualquier prestación de servicios que presente un vínculo, por débil que sea, con un bien inmueble, puesto que hay un gran número de servicios relacionados de un modo u otro con un bien inmueble.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a)), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 70.Uno.1º de la Ley del Impuesto) las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. Este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicha disposición.

Por ello, es necesario atender al grado y la naturaleza de la relación que debe exigirse entre los servicios prestados y el bien inmueble. Siguiendo la doctrina del Tribunal de Justicia también mantenida por la Comisión, los términos “relacionados con” sólo pueden interpretarse de una forma restrictiva ya que en otro caso y en una reducción al absurdo cualquier servicio puede, en última instancia, estar “relacionado” de un modo u otro con un bien inmueble, entendido este como un espacio delimitado.

En el supuesto analizado, el inmueble constituye un elemento central e indispensable de la operación, al cederse el uso del mismo para el depósito y mantenimiento de la mercancía congelada. El servicio objeto de consulta precisa necesariamente de un inmueble de forma que la relación entre el servicio prestado y el inmueble en cuestión es tal que sin dicho inmueble (cámara frigorífica) el citado servicio carece de sentido.

En consecuencia, los servicios de almacenamiento consultados tienen la consideración de servicios relacionados con el bien inmueble en el sentido de lo previsto en el artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 y, por tanto, quedarán sometidos a gravamen en el territorio de aplicación del Impuesto”.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1915-12, de 1 de octubre de 2012

Supuestos de no sujeción – Transmisión de una unidad económica autónoma – Transmisión de un centro comercial – El adquirente se subroga como arrendador en los contratos de arrendamiento de locales en vigor, así como en los contratos de seguro - El adquirente no se subrogaría en los contratos de gestión, dirección, comercialización y explotación del centro que tiene suscritos actualmente la parte vendedora, sino que dicha gestión se realizaría por la filial española del grupo al que asimismo pertenece el adquirente.

La DGT analiza si la referida transmisión del centro comercial junto, con la subrogación del adquirente en los contratos de alquiler, sería una mera cesión de bienes sujeta al Impuesto o, por el contrario, podría ser considerada como una transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, en cuyo caso, y conforme al artículo 7 de la Ley del IVA, dicha transmisión no estaría sujeta a dicho Impuesto.

A este respecto, la DGT concluye que, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La DGT llega a esta conclusión a partir de lo señalado por la misma en la contestación a la consulta vinculante número V0360-09, de 23 de febrero de 2009, en relación con hechos similares, en la que concluyó que “la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, en este caso un centro comercial, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.”.

A partir de dicho antecedente, y considerando que la dotación de medios organizativos se ha realizado por un tercero respecto del que no existe intención de mantenerlo y que el objeto de la compraventa está constituido, en última instancia, por la entrega de un inmueble arrendado, la DGT estima que la operación supone una mera cesión de bienes y derechos que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1917-12, de 2 de octubre de 2012

Exenciones – Servicios de asistencia médica y sanitaria - Evaluación médica de las condiciones físicas y psíquicas de las personas físicas que desean suscribir un seguro de vida con una compañía de seguros.

Concluye la DGT en esta contestación que, a los servicios consistentes en la evaluación y certificación de las condiciones físicas y psíquicas de las personas físicas que desean suscribir un seguro de vida con una compañía de seguros, prestados por profesionales médicos o sanitarios, no les resulta aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.3º de la Ley del IVA para los servicios de asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios.

Y añade la DGT que, desde el pasado día 1 de septiembre de 2012, estos servicios sujetos y no exentos del IVA tributan al tipo impositivo general (21%).

La DGT llega a la referida conclusión a partir de lo establecido en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 20 de noviembre de 2003, asunto C-307/01, en la que se señala que el referido supuesto de exención no exime de gravamen a la totalidad de los servicios que puedan prestarse en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias, sino únicamente a la “asistencia de personas”.

Y añade la DGT que el TJUE, en la sentencia Kügler, matizó el alcance del concepto de “asistencia de personas”, el cual no podía tener una finalidad distinta de la de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud.

En este sentido, continúa la DGT, se establece en esta sentencia que cuando un servicio consiste en emitir un dictamen médico pero la finalidad de tal servicio no consista en proteger, incluido mantener o restablecer, la salud de la persona a la que se refiere el dictamen, sino que la finalidad persigue cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero, no sería de aplicación la exención del Impuesto.

Del mismo modo, prosigue la DGT, de la jurisprudencia del TJUE se desprende que cuando un servicio consiste en la emisión de certificados médicos de aptitud debe tomarse en consideración el contexto en el que se prestan tales servicios. Así pues, cuando los certificados de aptitud se emitan con la finalidad de facilitar a un tercero tomar una decisión, y no con la finalidad de protección de la salud, no estarán tampoco dentro de la exención del IVA.

Todo lo cual lleva a la DGT a concluir que estarán sujetos y no exentos del IVA los reconocimientos médicos que se realizan por un profesional médico,

consistentes en la expedición de un certificado médico sobre la salud cuya finalidad es facilitar o permitir a una compañía de seguros a fijar la prima que debe abonar el tomador del seguro.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1927-12, de 3 de octubre de 2012

Devengo – Entrega de un inmueble efectuada mediante contrato privado de compraventa en octubre de 1989, siendo el inmueble puesto materialmente a disposición del adquirente en mayo de 1990, que pasa a ocuparlo como su vivienda, y produciéndose en 2012 la elevación a escritura pública del citado contrato privado de compraventa.

En esta contestación, la DGT concluye que, de la información contenida en el escrito de consulta, y a salvo de otros elementos de prueba, en el supuesto de hecho a que la misma se refiere el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega de la vivienda objeto de consulta se habría producido con anterioridad al otorgamiento de la correspondiente escritura de compraventa, por lo que el transmitente de la vivienda no podría efectuar la repercusión de dicho impuesto al adquirente en el momento del otorgamiento de la escritura pública.

Aunque no lo dice expresamente la DGT, no resultaría procedente en tal caso la repercusión del IVA en el momento de otorgamiento de la escritura pública, debido a que ya habría transcurrido sobradamente el plazo que para ello concede la Ley del IVA al transmitente a computar desde la fecha que se devengó el IVA que se pretende repercutir.

La DGT llega a la anterior conclusión tras analizar el concepto de entrega de bienes a efectos del IVA, así como la determinación del momento en que deben considerarse realizadas tales entregas en general, y las entregas de bienes inmuebles en particular.

A este respecto, la DGT parte de la interpretación del concepto entrega de bienes que ha sido analizada en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88, que determina que se considera “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.

En este sentido, la DGT concluye, en relación al análisis relativo a la existencia de entrega de bienes, que han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa, y con respecto al devengo de dichas entregas de bienes, que el mismo se producirá en el momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades.

En el supuesto de hecho planteado, la vivienda fue entregada por la constructora al consultante en el mes de mayo de 1990, fecha desde la cual habita. Por lo tanto, señala la DGT que parece deducirse que el devengo del IVA en la entrega de la vivienda objeto de consulta se ha producido con anterioridad al otorgamiento de la correspondiente escritura de compraventa (que ocurrió en 2012). Si bien, añade la DGT, deberá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho que la entrega de la vivienda se produjo en un momento anterior a dicho otorgamiento de la escritura pública.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1989-12, de 17 de octubre de 2012.

Facturación - Facturas rectificativas – Supuesto en el que el proveedor de una empresa solicita a dicha empresa que “anule” las facturas que dicho proveedor le expidió.

En relación con esta, cuanto menos, peculiar situación, la DGT se limita a señalar que, en el supuesto de que se hubiesen determinado incorrectamente las cuotas del IVA repercutidas en las facturas a que se refiere el escrito de consulta, o en el caso de que las facturas expedidas contengan errores distintos de los expuestos en la letra anterior, en particular, que no cumplan alguno de los requisitos previstos en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, lo que procedería en tales casos es que el proveedor que expidió tales facturas proceda a su rectificación mediante la emisión de una factura rectificativa ajustada lo dispuesto en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Y en consecuencia con lo anterior, la DGT señala que la entidad destinataria de las facturas iniciales estará en su derecho de solicitar a su proveedor que expida las facturas rectificativas, así como que dicho proveedor estará obligado a rectificar dichas facturas iniciales subsanando los defectos advertidos en las mismas. Añade por último la DGT que, en el supuesto de que el referido proveedor se niegue a rectificar las facturas que expidió, el destinatario de las mismas podrá interponer contra tal conducta la correspondiente reclamación económico-administrativa.

Aunque la DGT no dice de nada de manera expresa respecto de la pretensión del proveedor de que sea el destinatario de las facturas iniciales expedidas por aquel el que proceda a “anular” tales facturas, de lo señalado anteriormente y que sí dice expresamente la DGT se deduce con tal claridad que tal conducta no resultaría ajustada a derecho.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2050-12, de 25 de octubre de 2012.

Deducciones - Régimen de deducción en sectores diferenciados – Supuestos de no sujeción – Transmisión de una unidad económica autónoma – Transmisión de inmuebles afectos a una actividad de cesión de uso o arrendamiento de los mismos.

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

“Las personas físicas consultantes son dueños, con carácter ganancial, del 100% del capital social de las entidades A y B.

La entidad A tiene por objeto social la consulta y clínica de estomatología, odontología, cirugía oral y ortodoncia, laboratorio, conferencias, cursos, actividades inmobiliarias, alquileres y compraventa de inmuebles, entre otras actividades.

La entidad B tiene por objeto social la adquisición de fincas rústicas y urbanas, la urbanización, parcelación y reparcelación, promoción, uso, arrendamiento y venta de las mismas, la construcción y promoción de cualquier clase de obras públicas o privadas, venta y arrendamiento de cualquier clase de edificaciones, entre otras actividades.

La entidad A ha procedido a la adquisición de varios inmuebles, algunos de ellos con la finalidad de afectarlos a su actividad clínica y otros con la finalidad de arrendarlos como consultas a otros profesionales destinados a la misma actividad que la sociedad arrendadora. Asimismo, uno de los locales está reformado para ser afectado en parte a la actividad clínica y en parte al arrendamiento. El local se encuentra dividido internamente, destinándose una parte a la actividad clínica y la otra al arrendamiento, si bien registralmente se trata de la misma finca. Dicho local fue adquirido en virtud de una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, soportando la compradora anticipos. La entidad compradora no ha procedido hasta la fecha a deducir las cuotas de IVA soportado tanto en dichos anticipos como en virtud de la formalización de la escritura de compraventa, dado que se trata de una sociedad dedicada principalmente a actividades exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La entidad A, efectuó la compraventa de un apartamento en enero de 2007, en una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y de uno local de oficinas junto con dos plazas de garaje anexas al mismo en noviembre de 2005 como consecuencia de una operación no sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que la parte compradora haya procedido a deducir las cuotas de IVA soportado correspondientes.

La entidad B solicitará en diciembre de 2012, la prorrata especial para que la misma surta efectos desde enero de 2013.

La entidad A ha efectuado en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 (antes del 31 de marzo de 2012) inversiones susceptibles de acogerse a la libertad de amortización regulada en la Disposición Adicional Undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, cumpliendo los requisitos establecidos en la norma para poder disfrutar del citado beneficio fiscal y sin que en la actualidad haya procedido a la aplicación del mismo.

En la actualidad, se plantean llevar a cabo las siguientes operaciones:

a) Canje de Valores.

Los consultantes se plantean integrar en una única sociedad holding de nueva constitución la participación que ostentan en las entidades mercantiles A y B a través de una operación de canje de valores.

b) Escisión total.

Con posterioridad a la constitución de la sociedad holding, la sociedad A efectuaría en el ejercicio 2013 una escisión total en virtud de la cual dividiría en dos partes que serán traspasadas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, a una sociedad limitada de nueva creación que recibirá los elementos afectos a la actividad clínica salvo los inmuebles y otra parte será traspasada a la entidad B que recibirá los inmuebles. La atribución a sus socios se realizará con arreglo a una norma proporcional cuantitativa y cualitativa, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación, y en su caso, de una compensación que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, falta del valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

Se concentrarían en una única sociedad B, la tenencia de los bienes inmuebles de manera que B pasaría a arrendarle a A los locales que la misma, en la actualidad, destina a su actividad clínica”.

Y en relación con el referido supuesto de hecho, la DGT da contestación a las siguientes cuestiones que le son planteadas en relación con el IVA:

- a) Si la entidad A tiene dos sectores diferenciados de actividad (actividad clínica y de arrendamiento), si los locales mencionados se consideran afectos a ambos sectores diferenciados al tratarse de la misma finca registral y desarrollar en la misma ambas actividades, y si el IVA soportado en la adquisición de estos locales es deducible a través de la aplicación del procedimiento de regularización de bienes de inversión

en la proporción que corresponda en función de la prorrata general del ejercicio.

Respecto de esta cuestión, la DGT contesta lo siguiente:

“Según se manifiesta en el escrito presentado, la entidad consultante se dedica a la actividad clínica y al arrendamiento de locales.

El establecimiento de un sector diferenciado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido está sometido al cumplimiento simultáneo de dos requisitos como son que tanto las actividades realizadas como los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se entiende que una actividad económica es distinta cuando tenga asignado grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, lo cual sucede cuando su clasificación, a nivel de tres dígitos, no coincide.

Se entiende que los regímenes de deducción son distintos cuando el porcentaje de deducción difiere en más de 50 puntos porcentuales.

El cumplimiento de ambos requisitos determina la existencia de sectores diferenciados en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con la clasificación en distinto epígrafe de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, incluyendo tanto viviendas como locales, tiene asignado el epígrafe 682 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas mientras que la actividad clínica se clasifica genéricamente en la división 86. Se trata de epígrafes distintos por lo que se entiende cumplido este requisito.

En relación con los regímenes de deducción, la actividad de arrendamiento de locales es una actividad sujeta al Impuesto y que, en principio, tiene pleno derecho a la deducción. No obstante, cabe señalar que si los edificios o parte de los mismos se dedican exclusivamente a viviendas, se trataría de operaciones sujetas pero exentas en los términos del artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto, lo que implicaría que el sujeto pasivo estuviera, respecto de esta actividad, sometido a la regla de la prorrata.

La actividad clínica es una actividad sujeta y exenta del Impuesto si se cumplen los requisitos fijados en el artículo 20.Uno apartados 2º, 3º y 5º. En tal caso carece de derecho a la deducción, pues la exención del artículo 20.Uno.2º, 3º y 5º es limitada y sin posibilidad de renuncia.

Entre ambas actividades existe una diferencia de más de 50 puntos porcentuales de deducción por lo que se cumple dicho requisito.

En tales condiciones existirían dos sectores diferenciados aplicándose el régimen de deducciones correspondiente a cada uno de ellos en los términos previstos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto”.

(...)

“(...) las cuotas del Impuesto sobre el Valor añadido soportadas por la realización de inversiones en bienes o servicios que vayan a ser utilizados conjuntamente en distintos sectores de actividad serán deducibles en el porcentaje que resulte de aplicar lo dispuesto en el apartado dos del artículo 104 de la Ley 37/1992, siempre que, asimismo, se cumplan los demás requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción exigidos legal y reglamentariamente.

No obstante, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios para ser utilizados exclusivamente en un sector diferenciado de la actividad se ajustará a las normas que, sobre el régimen de deducciones, resulten aplicables a dicho sector.

Además, las cuotas que hubieran sido, o pudieran ser, en su caso, deducibles por la adquisición de los locales de negocio, pudieran ser objeto de regularización durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición de los mismos, tal y como establece el artículo 107 de la Ley, y con arreglo al procedimiento establecido por el artículo 109 de la misma Ley”.

- b) Si la transmisión de los inmuebles en virtud de la operación de escisión total proyectada constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si se dota a la actividad de los medios humanos y materiales necesarios con anterioridad a la operación de reestructuración, y a pesar de que los inmuebles transmitidos no están afectos a una única actividad sino que algunos de los inmuebles transmitidos constituyen una misma finca registral y se encuentran afectos a dos actividades. O bien, si se habría de considerar que virtud de la operación de escisión total se efectuaría una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por considerarse que los bienes transmitidos no forman una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios en el sentido del artículo 7.1 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y si en tal caso la entidad transmitente podría efectuar la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido que en el mismo resultaría aplicable a la transmisión de los referidos inmuebles.

A este respecto, la DGT señala lo siguiente en su contestación:

“(...) en el supuesto considerado será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma

capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

De acuerdo con la información suministrada van a ser objeto de transmisión los inmuebles de un sector diferenciado dedicado a la actividad clínica. Esta transmisión no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, constituyendo la entrega de un inmueble sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, tratándose de bienes inmuebles transmitidos que constituyan edificaciones, podría ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.uno.22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”.

Por tanto, la de bienes inmuebles que tengan la consideración de una segunda entrega, en los términos antes referidos, estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán gravada en el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, todo ello sin perjuicio, de la posible renuncia a la aplicación de la exención por parte de la entidad absorbente en los términos establecidos en el artículo 20.dos de la Ley y de la regularización por entrega de bienes de inversión en los términos previstos en el artículo 110 de Ley del Impuesto”.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2090-12, de 30 de octubre de 2012.

Exenciones – Operaciones financieras - Servicios de intermediación en la obtención de hipotecas inversas.

En esta contestación, la DGT concluye que, la exención prevista en el artículo 20.uno.18º.m) de la Ley del IVA para los servicios de mediación en operaciones financieras que a su vez también estén exentas por aplicación de lo previsto en ese mismo número 18º, resulta aplicable respecto de los servicios de intermediación en la contratación de las denominadas hipotecas inversas.

Para llegar a tal conclusión la DGT parte del hecho de que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en lo que respecta a los servicios de mediación establecidos en la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 debe considerarse que la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre 2006) no establece exención alguna para servicios de intermediación relativos a

operaciones financieras calificados como tales, sino que regula los supuestos de exención señalados, incluyendo dentro de su ámbito objetivo la negociación del resto de operaciones exentas, conforme al citado artículo 135.

Por tanto, la DGT señala que se hace necesario conciliar los conceptos de "negociación" en la normativa comunitaria y "mediación" en el Derecho español para delimitar con precisión el ámbito de la exención contenida en la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto.

A este respecto, la DGT deduce que los conceptos de "negociación", en el Derecho comunitario, y "mediación", en el Derecho español, tienen como característica fundamental la existencia de un tercero, el denominado mediador, cuya función principal es la de aproximar a las partes para la celebración de un contrato posterior.

La DGT entiende que, los puntos de conexión entre las nociones de "mediación" y "negociación" pasan por la existencia de un tercero (mediador), sin interés en el negocio jurídico que, en su caso, celebrarán las partes. Este tercero tiene como labor la función de aproximación de dichas partes, sin que se considere que tal función de aproximación tiene lugar si el mediador solamente se limita a suministrar información sobre el futuro contrato o a recibir solicitudes. Es decir, para que se produzca realmente un servicio de mediación, o de negociación en la normativa comunitaria, es necesaria que la existencia del mediador sea conocida por todas las partes que tienen la intención de celebrar el contrato en el futuro, de modo que perciban efectivamente la existencia y la labor del citado mediador.

En este sentido, se desprende de la argumentación de la DGT, que, en el supuesto de referencia la consultante lleva a cabo una actividad de intermediación financiera en los términos descritos.

Concluye la DGT que, dado que dicho servicio se califica como de intermediación financiera, estará exento del IVA, con independencia de quién satisfaga la contraprestación por tales servicios.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2098-12, de 31 de octubre de 2012.

Repercusión. - Indebida repercusión del IVA en una transmisión inmobiliaria – Devolución de ingresos indebidos - No procedencia de la devolución por la Administración del IVA a quien soportó la repercusión indebida de dicho impuesto, en el supuesto de que quien efectuó dicha repercusión no hubiese procedido a efectuar el ingreso en la Hacienda Pública de las cuotas de IVA que repercutió indebidamente.

En esta contestación, la DGT reitera y precisa el contenido de su anterior contestación V0882-12, de 25 de abril de 2012, en relación con el siguiente supuesto de hecho:

“Los consultantes, según sus manifestaciones, han sido objeto de indebida repercusión de IVA en una adquisición inmobiliaria. Posteriormente a la repercusión se han recibido sendas liquidaciones tributarias por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP). Ulteriormente instaron la rectificación de la autoliquidación y la devolución del ingreso indebido correspondiente. La AEAT resolvió que no procedía la devolución, puesto que los vendedores no ingresaron las cuotas del IVA indebidamente repercutidas.”

En concreto, la DGT aclara los dos siguientes aspectos que le son consultados:

- a) ¿Tiene obligación la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de reclamar al vendedor el importe indebidamente repercutido?.

Respecto de esta cuestión, la DGT, además de reiterarse en el contenido de su anterior contestación V0882-12, realiza las siguientes puntualizaciones:

- Que la Administración tributaria debe actuar con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho (artículo 103.1 de la Constitución).
- Que la Administración tributaria en el ámbito de la aplicación de los tributos actúa a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación (artículo 83.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE de 18, en adelante LGT).
- Que, obviamente, la tramitación de dichos procedimientos por parte de la Administración necesariamente exige la previa concurrencia del hecho imponible (artículo 20.1 de la LGT) que produzca el nacimiento de un tributo cuya aplicación se incardine dentro del ámbito de las competencias de la Administración tributaria competente. En el caso objeto de la consulta el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

- Que para que exista relación jurídico-tributaria debe existir aplicación de los tributos (artículo 17.1 de la LGT).
 - Que el consultante en la solicitud de consulta correspondiente a la contestación número V0882-12 manifestaba que se había repercutido indebidamente IVA y que dichas cantidades no habían sido ingresadas en el Tesoro Público. Asimismo, manifestaba que por la compraventa, el consultante y su cónyuge habían recibido sendas liquidaciones por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados modalidad transmisiones patrimoniales.
 - Que conforme a lo manifestado por el consultante, no ha existido el hecho imponible constitutivo del IVA que debe estar en el origen de la obligación tributaria, no concurriendo los presupuestos a los que se ha hecho referencia, por lo que no existe habilitación legal a los efectos a que se refiere el consultante en el primer aspecto sobre el que solicita aclaración.
- b) ¿Cuál es el alcance de la suspensión del ingreso de las liquidaciones tributarias por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP) solicitada al amparo del artículo 62.9 de la LGT, según el cual el ingreso de la deuda se suspenderá sin aportación de garantías cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente?.

Respecto de esta cuestión, la DGT concluye que, en la medida en que el IVA se repercutió pero no se ingresó, no se cumpliría el supuesto de hecho habilitante para la aplicación de la suspensión sin garantía del ITP girado por la Comunidad Autónoma al amparo del artículo 69.2 de la LGT.

La DGT basa dicha conclusión en la consideración de que el artículo 69.2 de la LGT supone la suspensión del ingreso de una deuda sin necesidad de aportación de garantía, implicando dicho mandato una excepción a la regla general en la suspensión de los actos tributarios que implican una obligación de ingreso, por cuanto las suspensiones exigen con carácter general la constitución de garantía suficiente (artículo 224.1 y 233.1 de la LGT). En el caso concreto de la consulta la suspensión viene justificada en la eventual incompatibilidad de ambos tributos.

Por otro lado, continua su razonamiento la DGT, la no exigencia de garantía en la suspensión se fundamenta en la existencia de un eventual ingreso ya realizado en el Tesoro Público por el otro tributo que se aplicó y que se considera incompatible. En efecto, con carácter general, la exigencia de constitución de garantía suficiente en la suspensión de los

actos tributarios se configura como una contrapartida exigible para excepcionar la aplicación del principio de ejecutividad de los actos administrativos de los artículos 56 y 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, (BOE de 27).

En concreto, dice la DGT, el artículo 62.9 de la LGT permite la suspensión del ingreso de un tributo sin garantía, en el bien entendido de que exista un ingreso por otro tributo incompatible, considerándose dicho ingreso como un aseguramiento suficiente del crédito público, por cuanto ya obran cantidades dentro del Tesoro Público, aún por otro tributo incompatible en la misma Hacienda o en otra Pública (en cuyo caso se aplicarán los mecanismos de compensación a los que se refiere el artículo 62.9, párrafo segundo de la LGT).

A la vista de lo anterior, la DGT considera que el artículo 62.9 de la LGT debe ser interpretado en el sentido de que solo se suspenderá el ingreso de un tributo sin garantía, como consecuencia de la aplicación de otro tributo eventualmente incompatible con el primero, cuando se haya producido el ingreso efectivo del primero, en el bien entendido de que la no exigencia de la garantía solo puede verse justificada si ya se han percibido ingresos por el Tesoro Público por uno de los tributos cuya procedencia se encuentra en liza. Ello se aplicará aún cuando se trate de tributos repercutidos y soportados por el obligado tributario que pretende la suspensión de otros tributos incompatibles con el primero y liquidados con posterioridad.

En este sentido, añade la DGT, no es suficiente la mera repercusión y soporte improcedente del IVA para que se pueda producir la suspensión del ITP, sino que dicha cuota del IVA debería haberse ingresado por el sujeto que repercute en el Tesoro Público a efectos de que pudiera ser aplicable la suspensión sin garantía a la que se refiere el artículo 62.9 de la LGT, puesto que, se vuelve a reiterar, si bien es cierto que el citado precepto ordena la suspensión del ingreso del tributo, en este caso el ITP, cuando se produce el supuesto de hecho habilitante recogido en la norma, la aplicación previa de un tributo incompatible, en el caso el IVA, dicha suspensión solo puede conllevar la excepción en la constitución de la garantía cuando el crédito público correspondiente al primer tributo, el ITP, esté suficientemente protegido a través del ingreso del segundo tributo considerado incompatible, el IVA.

Por lo tanto, la DGT concluye que, en la medida en que el supuesto de hecho a que se refiere la consulta el IVA se repercutió pero no se ingresó, no se cumpliría el supuesto de hecho habilitante para la aplicación de la suspensión sin garantía del ITP girado por la Comunidad Autónoma al amparo del artículo 69.2 de la LGT.

IV. World VAT News.

1. *China - VAT reform pilot went live in Fujian and Guangdong on 1 November 2012*

The Chinese government issued a circular on 31 July 2012 (Caishui (2012) No. 71) that expands the VAT reform pilot program launched in Shanghai to eight provinces/cities. According to Circular 71, the VAT pilot program applies in Fujian (including Xiamen) and Guangdong (including Shenzhen) as from 1 November 2012.

Whilst the rollout of the pilot basically follows Shanghai's approach, the local tax authorities generally apply different practices in areas where there is lack of implementation rules at the state level. Therefore, it is critical for companies in the above locations to be aware of the local implementation practices.

In Shenzhen, for example, the tax authorities have been proactive by conducting taxpayer training sessions, initiating verification of taxpayer status, and testing systems and equipment for tax filing/administration purposes and for the issuance of invoices. Unlike many other authorities, the Shenzhen tax authorities have issued local implementation rules regarding the documentation requirements for the application for VAT-exempt services and other preferential treatment. This approach is welcome because, until detailed guidelines to apply the exemption have been issued at a national level, there is uncertainty and inconsistent treatment in many cities.

The Guangdong tax authorities have issued internal guidance specifying the detailed scope of certain covered services (since some definitions of the services covered in the pilot rules are too broad and not sufficiently detailed). Tax authorities in Shanghai and some cities in Jiangsu also issued their internal guidance.

It is clear that the national rollout of the pilot VAT reform will continue at a fast pace in 2013 and, perhaps, with the addition of certain services.

2. *France - VAT rates to change in 2014?*

The French Prime Minister has announced planned changes to the VAT rates, intended to take effect on 1 January 2014. The plan is to increase the standard rate from 19.6% to 20% and the intermediate rate from 7% to 10%. The 5.5% reduced rate would drop to 5%. The proposals are subject to ratification, so the detail of the implementation remains uncertain.

The planned increases in the standard and intermediate rates have been presented as a means of raising revenue to fund a direct tax credit for businesses, while the reduction in the reduced rate is intended to support

consumption and social aims by reducing the cost of food, domestic energy and other essentials.

3. Hungary - *New reporting obligation – Domestic sales and purchase listing*

VAT reporting obligations would be expanded significantly as from 1 January 2013. Taxpayers would be required to file domestic sales and purchase listing statements (as part of their regular VAT return) for invoices with VAT of HUF 2 million (approximately EUR 7,000) or more. Taxpayers also would have to report VAT on sales and purchases (i.e. output and input VAT) for the relevant reporting period on a transaction basis (i.e. invoice-by-invoice). The listing would have to include the VAT number of the supplier/customer, the serial number of the invoice, and other information, such as the invoice date, tax point date, tax base and VAT amount charged.

For invoices received, if the aggregate amount of VAT charged by the same supplier reaches or exceeds the HUF 2 million threshold in a given reporting period, all invoices received from that supplier would have to be included in the list (although less information would be required).

Where an invoice is subsequently corrected, the details of the original invoice would have to be reported, together with the corrective document.

In addition, if the amount of VAT charged on an invoice reaches or exceeds HUF 2 million, the VAT number of the customer also would have to be indicated on the document.

4. Hungary – *Electronic invoicing*

Changes to the electronic invoicing rules primarily would aim to bring Hungarian law into compliance with EU legislation.

Electronic invoicing would be simplified. For instance, there would no longer be a mandatory procedure for electronic invoicing provided invoices satisfy the general requirements defined in the law. Current methods (namely, an invoice with an electronic signature and an invoice sent through EDI) would be maintained to ensure that electronic invoices satisfy general invoicing requirements.

The bill would ensure the uniform treatment of paper and electronic invoices by requiring authenticity of origin, integrity of the data content and legibility until the end of the period of mandatory retention. The bill does not specify how this obligation would have to be met.

5. Hungary – *Transfer of going concern (TOGC)*

As an important simplification, the bill would allow that the sale of a business unit, similar to in-kind contributions and legal succession, is an out of scope transaction for VAT purposes if the special conditions defined in the law apply. Transactions would be treated as outside the scope of VAT where the business activity of the business unit involved the supply of VAT taxable goods and services. Accordingly, this treatment would not apply to a business making VAT-exempt supplies.

6. Hungary – *Long-term lease of transportation vehicles to non-taxable entities*

To conform Hungarian law with EU rules, the bill would modify the place of supply rule for the long-term lease of transportation vehicles (over 30 days, or 90 days in the case of ships and boats) to non-taxable entities. Accordingly, as from 1 January 2013, the place of supply would depend on the legal seat, fixed establishment or residence of the customer in every case, regardless of whether the vehicle is leased to a taxable or non-taxable person on a long-term basis.

7. Hungary – *ECB exchange rate applicability*

The bill would allow taxpayers to apply the ECB exchange rate for converting tax liability to HUF if consideration is denominated in a foreign currency. This measure could simplify tax administration, especially for taxpayers involved in international trade.

8. Hungary – *Reverse charge transactions*

The bill would further expand the range of transactions subject to the reverse charge in Hungary, including supplies made to a guarantor.

9. Hungary – *Supervision of cash registers*

The bill includes an amendment that could establish online supervision of cash registers by the tax authorities. Taxpayers would be required to report regularly to the tax authorities regarding cash register receipts and the cash registers themselves. These requirements would be set by way of separate regulation, which also could enable the authorities to supervise the operation of cash registers via communication devices and systems. The minister responsible for tax policy would be authorized to draft detailed rules and formalize them in the form of regulation. According to the proposals, the new regulations would apply as from 1 April 2013. .

10. Hungary – Tax refund: taxpayers without a fixed establishment in Hungary

Taxpayers without a fixed establishment in Hungary would be able to file more refund requests in one tax refund period than is currently the case. However, a maximum of five requests would be possible for one calendar year..

11. India - Factors to be considered for evaluating sale in course of import

Other proposals in the bill include:

- Clarification of the VAT treatment of real property leasing transactions.
- Clarification that the transfer of a business's own goods to another EU Member State for valuation purposes should not constitute an intra-Community supply of goods, provided the goods are delivered back to the domestic supplier.
- An extension to the range of languages that can be used in VAT reclaims to include English, German and French in addition to Hungarian.
- Transitional provisions with respect to Croatia's accession to the EU.
- Clarification that for reverse charged transactions, taxpayers are allowed to disclose changes in VAT payable and deductible amounts in the same VAT period where there are subsequent adjustments, such as invoice corrections.

12. India - Court rules on qualification as inter-state sale

The Madras High Court has held that where the inter-state movement of goods is inextricably and intimately connected with a sale, the sale will qualify as an inter-state sale. The case involved a contract of sale that provided for the movement of goods from one state to the work site of the buyer in another state, although the buyer took delivery of the goods in the consigning state and paid for transport and insurance, as the price was ex warehouse of the seller. The court observed that factors, such as the buyer incurring the insurance or transport charges, will not be decisive in determining the nature of the sale.

13. Italy - "Cash" VAT

The Italian Ministry of Economy and Finance has issued a Decree implementing the new cash accounting regime rules that will apply to transactions carried out from 1 December 2012.

Suppliers of goods and services will have the option to apply the regime if their annual turnover does not exceed EUR 2 million (based on the turnover

of the previous year or the expected turnover for suppliers that are just commencing their activity).

For suppliers that exercise the option, VAT on supplies of goods and services made to business customers will become due at the time consideration is paid, and, in any case, within one year from the supply of goods or services (unless the recipient has been subject to bankruptcy/settlement proceedings in the meantime). VAT incurred on purchases of goods and services will be deductible at the time of payment of consideration to suppliers, and in any case, within one year from the time VAT becomes due according to the ordinary rules.

For entities that do not apply the cash accounting regime, but that engage in transactions with those that do apply it, the general rules will apply, and VAT becomes deductible at the time the supply is made for VAT purposes (according to the time of supply rules in Article 6 of Presidential Decree No. 633/1972).

Under the Ministerial Decree, there are exclusions from the regime for certain types of transactions (e.g. transactions subject to the reverse charge mechanism and supplies subject to special VAT regimes).

Transactions carried out under the cash accounting regime are included in the sales turnover of the year in which the supplies have been made (having regard to the time of supply) and in the periodical VAT computation of the month or quarter in which the payment is received. Invoices issued under the regime must reference the specific provision of the law.

The tax authorities have issued an Administrative Measure setting out the requirements for exercising the option. The option will be valid from 1 January of the year in which it is exercised.

14. Italy – *Food and agricultural sector*

The Ministry of Agriculture, Food and Forestry, in cooperation with the Ministry of Economic Development, has issued a Decree implementing the provisions of Article 62 of Law Decree 24 January 2012 No.1, amended by Law 24 March 2012, No. 27, which apply from 24 October 2012.

The Decree establishes a number of obligations that parties entering into sales and purchases contracts within the agricultural food chain must comply with. Amongst other requirements, the new measures provide for maximum payment terms for transactions carried out in the food and agriculture sector, namely, 30 days for perishable and 60 days for non-perishable goods. The terms run from the last day of the month in which the invoice is received. Interest accrues automatically if the payment is not made within the deadline and penalties will apply.

15. Italy - Possible VAT rate increase

Under the draft of the Stability Law currently being discussed by parliament, it is intended that the standard VAT rate will increase from 21% to 22% on 1 July 2013. Parliament still has to formally approve the proposed change.

16. Lithuania - Rules on loss of goods amended

The Lithuanian government has issued a resolution amending the Rules that require substantiation that goods have been lost due to force majeure or the criminal activities of third persons.

Under Lithuanian legislation, VAT payers are not required to adjust the VAT deduction in respect of goods that have been lost due to criminal activities of third persons. The amended Rules provide that, in such cases, VAT payers are required to hold documentation proving that a pre-trial investigation has started (previously, VAT payers were required to hold a document substantiating that criminal proceedings had been started).

17. Lithuania - Rules governing issuance and recognition of accounting documents used to calculate taxes

The Lithuanian government has issued a resolution amending the rules for the issuance and recognition of accounting documents that are used to calculate taxes. The main changes are as follows:

- VAT invoices are not required when goods/services are supplied to individuals that are not considered to be taxable persons and the supply is made through a vending machine (service supply machine) that complies with specified requirements. This provision came into force on 14 October 2012.
- A supplier of goods/services that wants to benefit from bad debt relief must issue a free form accounting document that formalizes the acknowledgment of a debt as a bad debt and the attribution of the output VAT to that bad debt. The amended rules specify the procedure for issuing such documents. At least two copies of a free form accounting document must be issued; one for the purchaser and one for the supplier. The rules also specify the information that must be included on free form accounting documents and that such documents can be in electronic format. These changes apply as from 1 January 2013.

18. Lithuania - Offset of import VAT

As from 1 March 2013, the offset of import VAT will be allowed in most cases; that is, VAT payers will be allowed to account for import VAT through the VAT return of the relevant tax period instead of paying the import VAT to the customs authorities at the time of import of goods.

The Head of the State Tax Inspectorate and the Head of the Customs Department have approved the rules on the offset of import VAT, which set out the procedure to offset import VAT. According to the rules, import VAT can be offset if the importer of the goods is registered as a VAT payer in Lithuania at the time the obligation to pay import VAT arises. Where the customs officer has reasonable doubts as to whether the importer is registered as a VAT payer, the officer is entitled to request the importer of the goods to provide a guarantee ensuring payment of taxes indicated in the customs declaration.

Based on the rules, import VAT cannot be offset in the following cases:

- When the obligation to pay import VAT arises due to reasons other than a release of goods into free circulation; or
- If the importer of goods is represented indirectly (i.e. by a representative that acts in his own name but on behalf of another person) at the customs authorities when the goods are released into free circulation.

The offset is allowed for import VAT calculated when the goods are released into free circulation and for import VAT calculated additionally after the goods are released into free circulation. These rules will apply as from 1 March 2013.

19. Lithuania - Changes to obligations for filling in VAT returns

An order of the Head of the State Tax Inspectors amended the rules for filling in VAT returns and related forms. The main changes are the following:

- The statement (Form FR0608) of the VAT due by a non-VAT payer is supplemented with additional fields:
 - To report the deductible input VAT amount; and
 - To calculate the payable (refundable) VAT amount (the form previously only contained fields to report the output VAT).

The changes were made in accordance with the new provisions of the VAT Law that apply as from 1 January 2013 and that will allow non-VAT registered Lithuanian taxable persons that are required to register as VAT payers, as well as non-VAT registered foreign taxable persons that

supply VAT taxable goods and services in Lithuania (except for certain goods/services) to deduct input VAT pursuant to VAT law. The amendments to the statement (Form FR0608) of the VAT due by a non-VAT payer apply as from 1 January 2013.

- The instructions for filling in the VAT return (Form FR0600) are supplemented by a provision stating that a VAT payer is entitled to report and deduct import VAT in the VAT return even if the import VAT has not yet been paid to the customs authorities.

20. New Zealand - Inland Revenue's approach to time of supply has implications for GST-registered persons

The GST Act on many occasions disregards the general accounting and legal rules as to when a supply is made. Instead, special "time of supply" rules are set out in the GST Act, which determine when a supply is made or treated as being made.

In certain cases, the GST rules can deem a supply to have occurred, even if in reality there is no actual supply at that point in time. These time of supply rules dictate when GST-registered persons are required to account to Inland Revenue for output tax and when input tax can be claimed in relation to the supply. Any deduction of input tax is subject to valid documentation being available and will depend on the accounting basis of the GST-registered person (i.e. invoice, payments or hybrid basis).

The general time of supply rule is deemed to be the earlier of the time an invoice is issued by the supplier or the time any payment (including a deposit) is received by the supplier. For many industries, this general time of supply rule has created challenges.

There has been some recent press coverage regarding GST and concert tickets where Inland Revenue appear to have been challenging the position which has seen GST only being paid at the time a concert took place, rather than at the time of the sale of the ticket by an agent.

The structures for collecting and administering payments made by concert-goers differ from case to case, but in some cases this new approach may have far-reaching cash flow and practical implications for the event industry, as well as for other industries where payment is received either by an agent on behalf of a principal or where a deposit is paid up front with full payment only due in a later period. It is important to note that there has not been any legislative change, but rather this is the result of a change in focus by Inland Revenue.

Although there may be some scope under current legislation to ensure the technical time of supply aligns with the practical time of supply, the general time of supply rules will be problematic for many GST-registered persons.

21. Poland - Bonuses to be treated as discounts for VAT purposes – tax authorities audits

The Polish Supreme Administrative Court issued a resolution on 25 June 2012 stating that bonuses granted by suppliers to their customers after fulfilling specified conditions must be treated as cash discounts, which affect the VAT taxable basis.

The Polish tax authorities have now started to conduct tax audits to verify whether the treatment adopted by taxpayers granting/receiving bonuses is in line with the resolution. Affected taxpayers should verify their treatment of bonuses to avoid potential adverse tax or business consequences.

22. Poland - Update on planned changes to VAT law

Changes to Poland's VAT law are currently being discussed by parliament. If approved, the following changes would apply as from 1 January 2013:

- Abolition of the reverse charge for local supplies of goods made by foreign taxpayers registered for Polish VAT.
- Changes regarding free of charge releases of goods (e.g. changes in the definition of a sample).
- Introduction of a tax representative requirement for importation purposes when goods are transported to another EU Member State.
- Removal of the requirement to report the temporary transfer of own goods from an EU Member State to Poland as an intra-Community transaction (e.g. currently there is a requirement to report a temporary transfer if the goods are not returned back from Poland within 24 months).

Several amendments regarding invoicing also apply as from 1 January 2013, including simplification of self-billing procedures, the introduction of summary invoices and changes concerning mandatory elements of invoices.

VAT changes that were planned to come into effect on 1 July 2013 (such as, tax point recognition) have been deferred until 2014 (to give businesses more time to prepare for the changes).

23. United Kingdom - VAT registration threshold removed for businesses not established in the UK

The VAT registration threshold for businesses not established in the UK was removed on 1 December 2012. This means that businesses not established in the UK but that make taxable supplies in the UK will be

required to register and account for VAT in the UK regardless of the value of the supplies made. This will particularly impact non-established businesses making “one-off” supplies of goods in the UK. The UK tax authorities have issued a Brief explaining the background to the change and setting out further details.

24. Uruguay - VAT treatment of e-books

The Uruguay tax authorities recently issued a binding opinion confirming the VAT treatment applicable to imports and sales of e-books.

Imports and the sale of books are exempt from VAT and import duties in Uruguay.

The import duty exemption for books refers to “physical books,” as well as “any other new instrument which derives from technology improvements.” As a result, imports of e-books are exempt from import duties, provided the e-books fall within the scope of the exemption (for literary, artistic, scientific, teaching or educational materials).

The sale of books in the local market is VAT-exempt, but the terms of the VAT exemption are different from the import duty exemption, because the VAT exemption does not include any reference to technology improvements.

The tax authorities have ruled that e-books are not included in the VAT exemption for books. The definition of a book for VAT purposes is as follows: “a book is any printed and bound publication unit edited in one or more volumes, booklets or supplies.” As a result, e-books are not VAT exempt.

In conclusion, e-books are exempt from import duties. However, as sales in the local market are subject to VAT, advance payments of VAT at a 20% rate have to be made at the time of import.

Contactos

David Gómez Aragón
dgomezaragon@deloitte.es

Isabel López-Bustamante
ilopezbustamante@deloitte.es

Marcos Ríó
mrío@deloitte.es

Belén Palao Bastardés
bpalao@deloitte.es

Jaime Rodríguez Correa
jarodriguez@deloitte.es

Cristina Marín Egoscozabal
cmarin@deloitte.es

Marta Núñez Sánchez
mnunezsanchez@deloitte.es

María Martínez Benito
mmartinezbenito@deloitte.es

Carmen Caro Jaume
ccarojaume@deloitte.es

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 195.000 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.

© 2012 Deloitte Asesores Tributarios, S.L.