

Deloitte.

Diciembre 2014
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa.

1. Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IVA, así como otras normas tributarias.
2. Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, y los modelos tributarios del Impuesto sobre el Valor Añadido 303 de autoliquidación del Impuesto, aprobado por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, y 322 de autoliquidación mensual individual del Régimen especial del Grupo de entidades, aprobado por Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, así como el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, aprobado por Orden EHA/1881/2011, de 5 de julio.
3. Orden HAP/2484/2014, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de diciembre de 2014. Asunto C-590/13 (Idexx Laboratoires Italia).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de diciembre de 2014. Asuntos acumulados [C-131/13](#), [C-163/13](#) y [C-164/13](#) (Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti; Turbu.com y Turbu.com Mobile Phone's).
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de noviembre de 2014. Nº de recurso 1881/2012 y Auto Aclaratorio de 2 de diciembre de 2014.

III. Doctrina administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1360/2011, de 20 de noviembre de 2014.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5462/2012, de 20 de noviembre de 2014.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2945-14, de 3 de noviembre de 2014.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2971-14, de 3 de noviembre de 2014.
5. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3008-14, de 5 de noviembre de 2014.
6. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3012-14, de 5 de noviembre de 2014.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3018-14, de 5 de noviembre de 2014.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3027-14, de 5 de noviembre de 2014.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3106-14, de 18 de noviembre de 2014.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3113-14, de 18 de noviembre de 2014.
11. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3185-14, de 27 de noviembre de 2014.
12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3192-14, de 27 de noviembre de 2014.

IV. World WAT News.

Americas

Canada

Requirement to file section 156 elections made between closely related parties.

United States

The Texas Comptroller has ruled that software rights create remote seller use tax nexus.

Asia Pacific

China

China Customs issues certification standards for Authorized Companies.

India

The service tax rules have been amended to allow nominated cost accountants and chartered accountants to demand prescribed records maintained by service tax assesseees. Official clarification has been issued regarding the timeframe for taking

CENVAT credits. Applications for an 'Importer Exporter Code' must be made online. The Kerala High Court has found that profit retained by a main contractor towards sub-contracted work was not subject to VAT under Kerala VAT law.

Japan

The publication of the tax reform proposals for 2015 will be delayed.

EMEA

Crimea

Establishment of a special economic zone in the region of Crimea and in Sevastopol.

Finland

Amendment to VAT rules for the export of magazines from Åland to mainland Finland. Official guidelines have been published regarding the EU 2015 place of supply changes.

Germany

The transitional period for the application of the reverse charge regime for precious and non-precious metals has been extended.

Netherlands

There is a new procedure for filing Intrastat returns.

Russia

The formula for the calculation of export customs duties for crude oil and goods produced from oil has been amended, as has the import customs duty rate in relation to ground natural calcium phosphates, ground natural aluminium-calcium phosphates, and ground phosphate chalk. There have been a number of amendments to the VAT rules, including the procedure for field tax audits, the VAT recovery provisions, VAT returns and payments, VAT invoices, and zero-rating.

Switzerland

New VAT registration requirements will not apply to international power and natural gas suppliers.

United Kingdom

Changes to Intrastat arrivals threshold from 1 January 2015. Guidance on the VAT treatment of pension-related costs has been released. HMRC's policies on VAT recovery by holding companies have been clarified. A refund scheme for

certain government bodies and certain charities will be introduced. There will be an exemption from reduced rate Air Passenger Duty for children under 12 (to be extended to children under 16). HMRC have mitigated the impact of MOSS for certain small businesses.

I. Normativa.

1. Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IVA así como otras normas tributarias.

Con fecha 20 de diciembre de 2014 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Las modificaciones que se introducen en el Reglamento del IVA (RIVA) tienen una finalidad doble: (i) proceder al desarrollo reglamentario de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), para ajustar su contenido a los cambios previstos en dicha Ley, efectuados por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, y (ii) proceder a determinados ajustes en el desarrollo reglamentario del Impuesto, con la finalidad de su mejora técnica.

Además, este Real Decreto realiza modificaciones en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, para ajustarlo a los cambios introducidos en la normativa del IVA, básicamente en cuanto a la incidencia que los mismos tienen en el contenido de la declaración censal; y también realiza modificaciones en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación como consecuencia asimismo de los cambios en la normativa del IVA principalmente derivadas de las modificaciones en el régimen especial de agencias de viajes y de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Exponemos a continuación los principales cambios normativos realizados en el RIVA por el citado Real Decreto, que en su mayoría han entrado en vigor con efectos 1 de enero de 2015, con dos excepciones: la primera, relativa a la regulación de los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca, que entrará en vigor el 1 de enero de 2016 y, la segunda, en relación con los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo incorporados en la Ley del IVA, que entrará en vigor el 1 de abril de 2015.

A. Acomodación del RIVA a las modificaciones legales previstas en la citada Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Dicha adaptación se produce, entre otros, en los siguientes supuestos:

- I. Se ajustan las condiciones para ejercitar la renuncia a las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias a los nuevos requisitos que se establecen en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA.
- II. Se adaptan las comunicaciones y demás reglas existentes para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a los nuevos supuestos que se incorporan en la Ley del IVA, en concreto, por lo que respecta a las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. A tal efecto:
 - Se define el concepto de empresario revendedor a dichos efectos, como aquel que se dedique con carácter habitual a la reventa de dichos bienes, en cuyo caso, cuando sea destinatario de estas entregas se le exige la comunicación, a través de la correspondiente declaración censal, de su condición de revendedor a la Administración tributaria y la acreditación de dicha condición a su proveedor mediante la aportación de un certificado que puede obtener a través de la sede electrónica de la Administración tributaria, una vez presentada la mencionada declaración censal y que tendrá una vigencia máxima de un año natural.
 - Se regula el procedimiento para el ejercicio de la comunicación, a través de declaración censal, de la condición de revendedor, según lo mencionado en el punto anterior y sus efectos y pérdida de dicha condición.
 - Para el resto de empresarios destinatarios de estas entregas, se exige la comunicación a su proveedor de dicha condición.
- III. La opción por los nuevos regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, cuando España sea el Estado miembro de consumo, va a determinar que la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto a empresarios o profesionales no establecidos en el mismo, consecuencia de la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios mencionados, se hayan de tramitar por los procedimientos de devoluciones previstos a tal efecto en los artículos 119 y 119 bis de la LIVA.

En este sentido, se recoge la previsión reglamentaria de que dichos procedimientos de devolución procederán en el ámbito de las operaciones acogidas a dichos regímenes especiales, aun cuando el empresario o profesional que las realice resulte ser sujeto pasivo de

las mismas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por lo que respecta a estos regímenes especiales, se añade un nuevo capítulo IX al Título VIII del RIVA, donde se incorporan las condiciones para poder optar a los mismos, así como el ejercicio de la renuncia o la exclusión de los regímenes mencionados y sus efectos, transponiendo, en buena parte, la normativa comunitaria que se recoge en el Reglamento de Ejecución (UE) N° 967/2012, del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que resulta directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros.

- IV. El régimen especial simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se adaptan a los nuevos límites que, para su aplicación, se incorporan en la Ley del IVA.
- V. Por lo que respecta al régimen especial de las agencias de viajes, se regula el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto a que se refiere el artículo 147 de la Ley del IVA, que se deberá efectuar operación por operación y ser comunicada por escrito al destinatario con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios a que se refiere la misma, si bien, con una finalidad simplificadora, se prevé que dicha comunicación pueda realizarse al tiempo de la expedición de la factura, y a través de la misma.
- VI. En el régimen especial del grupo de entidades se definen los diferentes órdenes de vinculación, financiera, económica y organizativa, estableciendo la presunción “iuris tantum” de que, cumplida la financiera, se entiende que se cumplen las demás; asimismo, se prevé la aplicación obligatoria de la prorrateo especial para el régimen avanzado en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo.
- VII. En relación con la opción prevista en la Ley del IVA de diferir el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación periódica, se desarrolla el procedimiento por el que determinados operadores, en concreto los que cuenten con un período de liquidación mensual y tributen en la Administración del Estado, van a poder ejercitar la misma. Dicha opción deberá ejercitarse a través de la correspondiente declaración censal y, una vez ejercida, se entenderá prorrogada automáticamente, hasta su renuncia, que deberá asimismo ejercitarse mediante declaración censal y tendrá un efecto de tres años, o exclusión, por dejar de tener un período de liquidación mensual.

Únicamente, para el año 2015, la opción podrá ejercerse hasta el 31 de enero de dicho año, surtiendo efecto a partir del primer período de liquidación que se inicie con posterioridad a la fecha en que se haya ejercido la opción.

B. Incorporación de determinados ajustes técnicos o de mejora del Impuesto. En este sentido:

- I. Se flexibiliza la aplicación de ciertas exenciones, como las del régimen de viajeros, por la doble vía de permitir que el proveedor de los bienes pueda realizar el reembolso del Impuesto a través de tarjeta de crédito u otro medio de pago acreditativo del mismo y habilitar a que las entidades colaboradoras en el reembolso del Impuesto puedan remitir a los proveedores las facturas en formato electrónico para obtener el reembolso del IVA.
 - II. Por su parte, respecto de la exención en la entrega de bienes a determinados Organismos reconocidos para su exportación, se prevé que la Agencia Estatal de Administración Tributaria pueda ampliar, previa solicitud, el plazo de tres meses establecido para la exportación de los mismos.
 - III. Se establece que la acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación, para proceder a la modificación de la base imponible, solo se exija en los supuestos de deudor concursal o créditos incobrables.
 - IV. Se ajustan las normas de los procedimientos administrativos y judiciales de expropiación forzosa, en los supuestos en que sea de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo dispuesta en la Ley del IVA.
- 2. Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, y los modelos tributarios del Impuesto sobre el Valor Añadido 303 de autoliquidación del Impuesto, aprobado por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, y 322 de autoliquidación mensual individual del Régimen especial del Grupo de entidades, aprobado por Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, así como el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, aprobado por Orden EHA/1881/2011, de 5 de julio.**

Esta Orden realiza determinadas modificaciones en relación con ciertas autoliquidaciones periódicas (modelos 303 y 322) y la declaración-resumen

anual (modelo 390).

En cuanto al IVA, dichas modificaciones podemos concretarlas de la siguiente forma:

A) Modelo 303. *Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación:*

- I. Se incluyen casillas adicionales que deberán cumplimentarse en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio por los sujetos pasivos exonerados de presentar la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 390), para identificar de este modo las actividades a las que se refiere la declaración y consignar el detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.
- II. Con efectos para los periodos de liquidación que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se incorporan:
 - Una casilla adicional en el apartado del Resultado de las autoliquidaciones en la que se deberá incluir la cuota correspondiente al Impuesto a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso.
 - Una nueva casilla de carácter técnico para identificar y tener en cuenta en el resultado las cuotas de las que puede resultar deudor el empresario o profesional destinatario de una operación por la que no hubiera tenido derecho a la deducción total del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80.Cinco.5.ª de la Ley del IVA.

B) Modelo 322. Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual:

Con efectos para los periodos de liquidación que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se incorporan:

- I. Una casilla adicional en el apartado del Resultado de las autoliquidaciones en la que se deberá incluir la cuota correspondiente al Impuesto a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso.
- II. Una nueva casilla de carácter técnico para identificar y tener en cuenta en el resultado las cuotas de las que puede resultar deudor el empresario o profesional destinatario de una operación por la que no hubiera tenido derecho a la deducción total del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80.Cinco.5.ª de la Ley del IVA.

C) Modelo 390. *Impuesto sobre el Valor Añadido. Declaración-resumen anual:*

- I. Se delimitan los colectivos que van a quedar excluidos de la obligación de presentar la declaración-resumen anual, modelo 390: aquellos sujetos pasivos con periodo de liquidación trimestral que tributando solamente en territorio común realicen actividades en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y/o cuya actividad consista en operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Esta exoneración queda condicionada a la necesaria cumplimentación de casillas adicionales en la declaración correspondiente al último periodo de liquidación, de modo que si esta declaración no se presentase por haber comunicado en el ejercicio la baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, deberá presentarse, en todo caso, la declaración-resumen anual, modelo 390.

- II. Se realizan las siguientes modificaciones en la declaración:
 - En el apartado de *identificación* del modelo 390, se incluyen tres campos nuevos para indicar: i) si el declarante ha sido declarado en concurso durante el ejercicio, ii) si ha optado o no por la aplicación del Régimen especial del criterio de caja (RECC) o, iii) si ha tenido o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique este régimen especial.
 - Se incorporan en el apartado de «IVA devengado» el detalle de las operaciones en RECC y casillas adicionales para identificar las modificaciones de bases y cuotas de operaciones intragrupo.
 - Se añade en el apartado del «IVA deducible», nuevas casillas para identificar las rectificaciones de deducciones por operaciones intragrupo.
 - En relación también con el RECC, se incluye:
 - En el apartado de «Volumen de operaciones» los importes correspondientes a las operaciones en RECC de acuerdo con la regla general de devengo del artículo 75 de la Ley del IVA.
 - En el apartado de «Operaciones específicas», se añaden casillas a cumplimentar por los sujetos pasivos que opten por tributar en el RECC en el ejercicio, que deberán consignar los importes de las bases y cuotas correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el RECC que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la

Ley del IVA, y casillas adicionales para que tanto los sujetos pasivos que opten por la aplicación del RECC, como aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo, informen de los importes de las bases y cuotas correspondientes a las operaciones de adquisición de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el RECC como si a las mismas no les hubiera resultado de aplicación el mismo.

- III. En el apartado de «Devengo», se añade una casilla para identificar si la declaración sustitutiva presentada es una declaración sustitutiva motivada exclusivamente por la rectificación de cuotas deducidas en autoliquidaciones del periodo objeto de declaración por haber sido declarado en concurso mediante auto judicial de acuerdo con el artículo 80.Tres de la Ley del IVA.

Las modificaciones anteriores, con las excepciones que se apuntaron, entraron en vigor el 20 de diciembre de 2014.

3. Orden HAP/2484/2014, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

Esta Orden realiza determinadas modificaciones en relación con las declaraciones censales, modelos 036 y 037, con efectos 1 de enero de 2015.

Dichas modificaciones podemos concretarlas de la siguiente forma:

- I. Se realizan las adaptaciones necesarias en dichos modelos derivadas de determinadas modificaciones introducidas tanto en la Ley del IVA (LIVA) –por la Ley 28/2014- como en el Reglamento del IVA (RIVA) –por el Real Decreto 1073/2014-, en particular:
 - La comunicación de la condición de empresario o profesional revendedor de los bienes a que se refiere el artº 84.Uno.2º.g) LIVA (teléfonos móviles y consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales) y, en su caso, la pérdida de dicha condición.
 - La opción por el diferimiento del ingreso de las cuotas del IVA en las operaciones de importación liquidadas por la Aduana (artº 167.Dos LIVA), así como su renuncia y exclusión.
 - La supresión de la opción de determinar la base imponible de forma global en el régimen especial de las agencias de viajes.

- II. Se realizan ciertas modificaciones de carácter técnico en la declaración censal, modelo 036:
- Se incluyen en los apartados de Identificación de las personas físicas y de las personas jurídicas o entidades, y también en el de establecimientos permanentes de una persona jurídica o entidad no residente, dos casillas adicionales, una para el «código de identificación fiscal del Estado de residencia / NIF-IVA (NVAT)» y otra para la «referencia catastral» del inmueble en el que se localiza su domicilio fiscal.
 - Se sustituyen las referencias de «e-mail» por la de «correo electrónico», y la de «NIF otros países» por la de «NIF otros países/NIF-IVA (NVAT)».
 - Se eliminan en el apartado de «Representantes» los apartados correspondientes al domicilio fiscal y en el apartado de «Relación de socios, miembros o partícipes» los apartados correspondientes al domicilio fiscal en España.
 - Se incluye el apartado de «Relación de socios, miembros o partícipes» una nueva casilla para identificar la cuota de atribución de cada uno de los miembros o partícipes que formen parte, en cada momento, de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en caso de que fuera diferente a su cuota de participación
- III. En el modelo 037 se incluye en el apartado de identificación una casilla para la «referencia catastral» del inmueble en el que se localiza el domicilio fiscal y se sustituye la denominación de «e-mail» por la de «correo electrónico».
- IV. Por último, tanto en el modelo 036 como el modelo 037, se procede a:
- Extender la obligatoriedad de presentar el modelo 036 por vía electrónica con certificado electrónico a un determinado colectivo que habitualmente está obligado a presentar la práctica totalidad de sus autoliquidaciones y declaraciones informativas por esta vía.
 - Se habilita la presentación de los modelos 036 y 037 con el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, establecido en el apartado primero.3.c) y desarrollado en el anexo III de la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica

avanzada para relacionarse electrónicamente con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de diciembre de 2014. Asunto C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl.

Derecho a la deducción del Impuesto — Adquisiciones intracomunitarias — Autoliquidación — Incumplimiento de los requisitos formales — Sexta Directiva IVA — Artículos 18 y 22.

Esta sentencia se produce en relación con un litigio entre las autoridades italianas e Idexx Laboratories Italia Srl, que tiene su origen en la realización por parte de dicha compañía de determinadas adquisiciones intracomunitarias de bienes, sin cumplir no obstante con determinados requisitos formales como los de anotación en el registro de IVA de las mismas, de acuerdo con la legislación nacional al efecto.

Como consecuencia del citado incumplimiento, la Administración italiana levantó acta contra Idexx, notificando un requerimiento de pago del IVA correspondiente a las operaciones intracomunitarias realizadas y de una cantidad equivalente al 100% del impuesto, como sanción por incumplir las obligaciones establecidas en la legislación italiana a efectos del IVA.

Tras recurrir esta decisión en distintas instancias, la *Corte di cassazione* decide plantear al TJUE si los artículos 18 (relativo a los «Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir»), apartado 1, letra d) y 22 («Obligaciones en régimen interior») de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que contienen requisitos formales del derecho a deducción o, por el contrario, requisitos materiales cuyo incumplimiento daría lugar a la pérdida de dicho derecho, todo ello con base en dos interpretaciones realizadas por el Tribunal italiano respecto a la sentencia *Ecotrade* (C-95/07 y C-96/07).

En este sentido, el TJUE considera que, en virtud de reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA constituye un principio fundamental del sistema común del Impuesto, el cual en principio no puede ser limitado para garantizar la neutralidad de la carga fiscal.

Continúa señalando el Tribunal de Justicia que, cuando es de aplicación el régimen de autoliquidación, el artículo 18 anterior permite a los Estados miembros establecer las formalidades que estimen oportunas en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA. No obstante, considera el Tribunal que dichas formalidades no pueden exceder de lo necesario para comprobar si la autoliquidación practicada se ha efectuado correctamente.

Asimismo, el TJUE recuerda que en la sentencia *Ecotrade* mencionada anteriormente se establece que, dentro del ámbito del régimen de autoliquidación, deben cumplirse los requisitos materiales para conceder la deducción del impuesto soportado, aun cuando el sujeto pasivo haya

omitido determinados requisitos formales. Por lo tanto, en el momento en el que la Administración dispone de los datos necesarios para concluir que se han cumplido los requisitos materiales, no puede imponer requisitos adicionales que puedan generar la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción del Impuesto.

De acuerdo con lo anterior, concluye el Tribunal que del litigio principal se desprende que la Agenzia disponía de todos los datos necesarios para poder determinar el cumplimiento de los requisitos materiales y por lo tanto considera que el incumplimiento de los requisitos formales establecidos en virtud del artículo 18, apartado 1, d) y 22 de la Sexta Directiva no supone la pérdida del derecho a la deducción del IVA, ya que tal derecho nace en el momento en el que exigible el impuesto deducible.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de diciembre de 2014. Asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-163/13 (Italmoda, Turbu.com y Turbu.com Mobile Phone's).

Bienes expedidos o transportados en el interior de la Unión Europea — Fraude cometido en el Estado miembro de llegada — Toma en consideración del fraude en el Estado miembro de expedición — Denegación de los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución — Inexistencia de disposiciones del Derecho nacional.

A través de esta sentencia, el TJUE se pronuncia sobre la cuestión prejudicial planteada, relativa a si incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que participaba, en el marco de entregas intracomunitarias, en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, los siguientes derechos, aún en el supuesto de que el Derecho nacional no contenga disposiciones que prevean tal denegación:

- a. Derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones locales de bienes que son posteriormente objeto de dichas entregas intracomunitarias.
- b. Derecho a la exención en las citadas entregas intracomunitarias.
- c. Derecho a la devolución del IVA, en el supuesto de adquisiciones intracomunitarias gravadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE, es decir, en el territorio del Estado miembro que ha atribuido el número de identificación a efectos del IVA con el cual el adquirente ha efectuado dichas adquisiciones.

A este respecto y a juicio del TJUE, la denegación de estos derechos, en la medida en que se encuentran previstos en la Sexta Directiva, incumbe de hecho a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho

sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas.

En este sentido, se establece en esta sentencia que, *“en la medida en que unos hechos abusivos o fraudulentos no pueden basar un derecho previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión, la denegación de un beneficio derivado, en el caso de autos, de la Sexta Directiva (...) sólo es la mera consecuencia de la constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho derecho”*.

Así, considera el TJUE que se trata en este ejemplo *“de la imposibilidad del sujeto pasivo de prevalerse de un derecho previsto en la Sexta Directiva, cuyos criterios objetivos de concesión no se cumplen debido a un fraude que afecta a la operación realizada por el propio sujeto pasivo o al carácter fraudulento de una cadena de transacciones tomada en su conjunto, en la que aquél participaba”*.

Con carácter adicional y sobre la base de la contestación del TJUE a la cuestión prejudicial anterior, se pregunta a dicho Tribunal sobre la pertinencia de la eventual obligación de denegar los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, en caso de que el fraude en el IVA se haya cometido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se han solicitado los distintos derechos, habiendo cumplido el sujeto pasivo afectado, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para acogerse a tales derechos.

En línea con el razonamiento anterior, señala el TJUE que, conforme a reiterada jurisprudencia, se considera comportamiento fraudulento de un sujeto pasivo que puede dar lugar a que se le deniegue un derecho previsto en la Sexta Directiva, no sólo la situación en la que el propio sujeto pasivo, y sólo él, comete inmediatamente un fraude fiscal, sino también aquella en la que un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición o la entrega efectuada, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la misma cadena de entregas.

En este sentido, no existe a juicio del Tribunal *“razón objetiva alguna que permita concluir que sería de otro modo por el mero hecho de que la cadena de entregas afectada por un fraude se extienda a dos o más Estados miembros o de que la operación mediante la que se cometió el fraude en el IVA tuvo lugar en un Estado miembro distinto de aquel en el que el sujeto pasivo implicado en la realización fraudulenta de las transacciones de que se trata pretende indebidamente acogerse a un derecho derivado de la Sexta Directiva”*.

De acuerdo con lo anterior, concluye el TJUE que un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o la devolución del IVA,

participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de noviembre de 2014. Nº de recurso 1881/2012 y Auto Aclaratorio de 2 de diciembre de 2014.

Simulación contractual – Indebida deducción IVA soportado – Redefinición de la operación

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre el derecho que ostenta una entidad (en adelante A) a poder deducir el IVA soportado como consecuencia de la construcción de un hospital el cual posteriormente se cedió en arrendamiento a una empresa dependiente de la misma (en adelante B).

Con carácter previo, hemos de señalar que, con posterioridad a la sentencia, el Alto Tribunal dictó, con fecha 12 de diciembre de 2014, un auto aclaratorio para rectificar el fundamento de derecho séptimo y el fallo de dicha sentencia, al haberse dispuesto por error que se estimaba parcialmente el recurso de casación en cuanto a la sanción impuesta, cuando, de la lectura de los fundamentos de derecho anteriores, se evidenciaba claramente que la decisión mayoritaria de la Sala Tercera del Tribunal Supremo era la de desestimar íntegramente el recurso de casación, confirmando la procedencia de la sanción impuesta por la Administración tributaria.

De los hechos que quedaron probados tanto en el seno de la Inspección como en la Audiencia Nacional, merece la pena traer a colación que durante los años 1998, 1999 y 2000 la entidad A construyó un hospital y que, una vez finalizadas las obras del mismo, constituyó una entidad dependiente 100% de la primera (entidad B) cuyo objeto social estaba constituido por la explotación de instalaciones hospitalarias y la prestación de todo tipo de servicios hospitalarios.

Así pues, por el IVA soportado en la realización de las obras del referido hospital, la entidad A solicitó la devolución correspondiente a los ejercicios 1998 y 1999, teniendo en cuenta que se preveía ceder la gestión a la entidad B mediante el arrendamiento de las instalaciones. La Inspección, en comprobación parcial, consideró como fundado el derecho de la entidad “A” a la deducción del IVA incurrido y por ello aprobó la devolución del mismo.

Posteriormente, en el año 2004 se acometen nuevas obras de ampliación del Hospital, y, una vez finalizadas, también son cedidas en arrendamiento

a la entidad B, solicitando la entidad A la devolución de las cuotas soportadas por el IVA en la realización de tales obras.

Del análisis de los acontecimientos, tanto la Audiencia Nacional, como el TEAC y la Inspección concluyen que el contrato de arrendamiento entre la entidad A y su entidad dependiente debe reputarse como efectivamente simulado, siendo de aplicación el artículo 16 de la Ley 58/2003 General Tributaria al considerar que la creación de la entidad dependiente en realidad no responde a la intención de desarrollar una actividad diferenciada en el ámbito del sector sanitario, sino al intento exclusivo de conseguir una ventaja fiscal consistente en la deducción del IVA soportado, que de otro modo no podría haber obtenido. Simulación que se califica de parcial –no total-, al entenderse que el contrato de arrendamiento es real y produce efectos, si bien se ha celebrado con una finalidad distinta, cual es la deducción del IVA soportado en la construcción del hospital, que, de otro modo, no se podría haber producido.

Teniendo en cuenta estos antecedentes de hecho, el Alto Tribunal ratifica la postura esgrimida en instancias anteriores al entender que la operación de arrendamiento, en términos objetivos, no tendría otro objetivo que el de conseguir una ventaja fiscal, actuación ésta que, en su opinión, sería contraria al Derecho comunitario que prohíbe las conductas de abuso o elusivas y, todo ello, también en atención a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en asuntos tales como Halifax y Weald Leasing Ltd, entre otros.

Para alcanzar dicha conclusión, el Tribunal fundamenta su razonamiento principalmente en todos los elementos fácticos que rodean al contrato de arrendamiento en cuestión (i.e. sus estipulaciones, las circunstancias que rodearon su formalización, la verdadera voluntad y finalidad de los contratantes) quedando probado, a su entender, que el mismo se forjó de manera artificial, lo que excluiría la posibilidad del uso de la llamada “economía de opción”, pues considera que no se habría elegido entre alternativas jurídicamente válidas, sino que la creación de la entidad B y el contrato de arrendamiento con dicha entidad solo se habría empleado para entorpecer y obstaculizar el régimen previsto para las sociedades que, como la entidad A, realizarían actividades exentas del IVA.

Así pues, al concluir que el contrato de arrendamiento debe reputarse simulado, entiende el Tribunal Supremo que se debe proceder a restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el abuso de las formas jurídicas, esto es, a gravarse el acto efectivamente realizado que, en este caso, consistiría en tratar las cuotas del IVA incurridas por la entidad A como soportadas por un hospital que presta servicios exentos el cual, salvo prueba en contrario, no tendría el derecho a la deducción de las mismas.

A su vez, el Tribunal Supremo bendice el expediente sancionador impuesto a la entidad A como consecuencia de la conducta anteriormente descrita, al considerar que queda suficientemente probado el elemento subjetivo de la misma, habiendo motivación suficiente para justificar la existencia de, al

menos, simple negligencia en la conducta. Tomando en consideración diversos elementos, tales como el carácter simulado del contrato, el asesoramiento que obtuvo, el conocimiento previo que tenía de las consecuencias de adoptar el modelo de gestión que asumió, llega a la conclusión de que queda acreditada la conducta voluntaria y culpable de la entidad A, a la luz de lo previsto en el artículo 16 de la LGT (negocios en simulación).

Hemos de señalar, por último, que respecto de la sanción, un magistrado de la sala formula voto particular –al que se adhiere otro de los magistrados-, al entender que debió estimarse parcialmente el recurso de casación promovido por la entidad A y dejar sin efecto la sanción impuesta, al haber, en su opinión, serias dudas sobre si la simulación parcial debe encuadrarse dentro del artículo 16 de la LGT –negocios en simulación- o en el artículo 15 de la LGT –conflicto en la aplicación de la norma tributaria-. Esta falta de claridad en la norma supone, a juicio de ambos magistrados, que, aplicando la jurisprudencia comunitaria existente –sentencia Halifax-, debiera excluirse la sanción impuesta.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1360/2011, de 20 de noviembre de 2014.

Actividades de las Administraciones Públicas. — Operaciones no sujetas. Distorsión grave de la competencia. Base imponible — Subvenciones vinculadas al precio.

El TEAC se pronuncia acerca de (i) si el servicio consistente en la gestión de la inspección técnica de vehículos (ITV), a través de una empresa pública, están sujetos a IVA y (ii) si las subvenciones percibidas de la Comunidad Autónoma por la entidad que presta dichos servicios deben incluirse en la base imponible del IVA correspondiente al servicio prestado.

En el supuesto planteado, la recurrente es una sociedad anónima participada íntegramente por una Comunidad Autónoma, encargada de la gestión del servicio de ITV en todo el ámbito de la citada Comunidad, constituyendo el mencionado servicio una función pública que conlleva el ejercicio de actividades administrativas de control, inspección y certificación del cumplimiento por los vehículos de los requisitos técnicos establecidos en la normativa sobre tráfico y circulación de vehículos. La entidad considera que se trata de un servicio prestado por un ente público y, por ende, no sujeto a IVA.

La Administración tributaria, por su parte, ha practicado liquidación provisional a la recurrente en relación con el IVA correspondiente al ejercicio 2009, considerando que los servicios prestados por la recurrente son análogos a los realizados por empresarios privados, existiendo riesgo de distorsión de la competencia, sin que pueda resultar de aplicación lo dispuesto en el artículo 7.8 de la LIVA, constituyendo, por tanto, servicios sujetos y no exentos del IVA.

En relación con la sujeción a IVA del servicio de gestión de determinadas estaciones de ITV prestado por una sociedad participada al 100% por la Comunidad Autónoma, el TEAC recuerda lo establecido en la jurisprudencia del TJUE y del TS, considerando que se cumple tanto el requisito objetivo como el subjetivo para la aplicación de la no sujeción establecida en los artículos 7.8 de la LIVA y en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva (actual 13.1 de la Directiva 2006/112/CE), puesto que se realizan actividades por parte de un organismo público (requisito subjetivo), y su desarrollo se realiza en el ejercicio de funciones públicas (requisito objetivo).

Ahora bien, el TJUE ha establecido que los Estados miembros están obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas en competencia con ellos por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia.

En este supuesto, a pesar de que en la Comunidad Autónoma en la que actúa la recurrente la gestión del servicio de ITV no puede desarrollarse por operadores privados, el TEAC establece que en otras Comunidades, pertenecientes al TAI, se desarrolla tanto por operadores públicos como privados por lo que la no sujeción a IVA de la recurrente provocaría graves distorsiones de la competencia.

En conclusión, se trata de una actividad sujeta y no exenta del impuesto, a la que no resulta de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 7.8 de LIVA.

La siguiente cuestión objeto de análisis consiste en determinar si las transferencias percibidas por la recurrente por parte de la Comunidad Autónoma para sufragar los gastos por la prestación del servicio forman o no parte de la base imponible del IVA.

En este punto, es necesario recordar lo dispuesto en el artículo 78 de la LIVA, que establece que se incluyen en el concepto de contraprestación las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

El TJUE ha señalado en diversas Sentencias cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva:

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

Por otro lado, de acuerdo con la STJUE de 27 de marzo de 2014, se simplifican los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando que la base imponible del IVA estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria únicamente la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida, sin que sea necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas.

En el supuesto concreto, el TEAC considera que existe una relación directa entre las transferencias recibidas por la Comunidad y la prestación del servicio de la ITV por parte de la recurrente, ya que las mismas buscan sufragar los gastos que le supone a la entidad prestar el citado servicio. Así,

constituyen la contrapartida del servicio de ITV que presta a los usuarios de los vehículos.

En conclusión, el TEAC considera que la prestación del servicio de ITV por parte de una sociedad participada íntegramente por una Comunidad Autónoma es una actividad sujeta y no exenta del impuesto, a la que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de la LIVA y las transferencias percibidas de la Comunidad Autónoma, en la medida en que constituyen la contrapartida del servicio prestado, forman parte de la base imponible del IVA.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5462/2012, de 20 de noviembre de 2014.

Devengo — Momento en que se entiende realizada la entrega de bienes inmuebles — Prueba.

El TEAC se pronuncia acerca de (i) el momento de realización del hecho imponible en la compraventa de determinados inmuebles documentada mediante contratos privados; y (ii) el momento en que se produce el devengo de determinadas prestaciones de servicios.

En el supuesto planteado, la recurrente adquirió diversos inmuebles a través de dos contratos privados, en los que se supedita la elevación a público de los mismos a la refinanciación de la deuda existente sobre los citados inmuebles por parte de la entidad adquirente.

Asimismo, se realizaron tres actas de manifestaciones notariales en las que se hace constar que se produjo la transmisión de los inmuebles mediante los citados contratos privados, y que en ese mismo acto se entregó la posesión y se pusieron los bienes a disposición de la sociedad adquirente.

La Inspección considera que del contenido de los contratos no se deduce que las fincas e inmuebles se hayan puesto a disposición del adquirente, por lo que no se ha devengado el impuesto y, en consecuencia, las cuotas soportadas no son deducibles.

En este punto, el TEAC recuerda lo establecido en el artículo 75 de la LIVA en relación con el devengo del impuesto en las entregas de bienes, señalando que *“se devengará el Impuesto: 1. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable”*.

Por otra parte, el TEAC considera que es necesario distinguir que el hecho imponible de la operación, que determina la sujeción al impuesto, lo constituye la entrega de las fincas, no la realización de la compraventa a través de la celebración del contrato, ya que se trata de hechos que pueden suceder en diferentes momentos del tiempo.

Así, a falta de prueba en contrario de la realidad de la entrega en otro momento, el TEAC determina que el momento de la entrega se produce con el otorgamiento de la escritura pública según lo establecido en el art. 1462 del Código Civil, lo que no ha ocurrido en este supuesto, por lo que concluye que no ha existido entrega o puesta a disposición en el sentido de los artículos 8 y 75 de la LIVA, por lo que no se ha producido el devengo de la cuota correspondiente.

Por otra parte, el TEAC analiza la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas, derivadas de una factura emitida en concepto de “*honorarios según contrato*”.

La entidad adquirente había acordado con una de las sociedades transmitentes el pago de un 2,5% del valor de los activos y sociedades que la primera adquiriera mediante la intermediación de la segunda. Asimismo, mediante contrato se determina que se facturará a cuenta de las futuras prestaciones la cantidad de 100.000 euros.

Por su parte, la Inspección considera que las mencionadas cuotas soportadas no son deducibles, puesto que no se ha producido el devengo de la prestación del servicio.

En este punto, el TEAC considera que de las pruebas aportadas por la recurrente no queda acreditada la realidad de las actividades de intermediación, por lo que no puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir.

Por otra parte, al no haberse efectuado pago alguno, tampoco puede considerarse que se ha devengado el IVA a consecuencia de un pago anticipado.

En consecuencia con todo lo anterior, el TEAC considera que no se ha quedado acreditado el devengo de las cuotas correspondientes a la adquisición de los inmuebles ni de las operaciones de intermediación en la compraventa de inmuebles.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2945-14, de 3 de noviembre de 2014.

Sujeción al IVA – Contratos llave en mano de proyectos de ingeniería.

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

Entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto dedicada a la realización de proyectos de ingeniería y obras que construirá unas instalaciones en Brasil. Este proyecto conllevará la realización de varias operaciones que se detallan a continuación.

- a. *Compra de equipos a proveedores nacionales que, a su vez supervisarán el montaje en Brasil de los mismos.*
- b. *Subcontratación con proveedores nacionales para la elaboración de estructuras metálicas que serán enviadas por el consultante a Brasil y, eventualmente, su supervisión puede ser efectuada por el propio proveedor nacional.*
- c. *Subcontratación del montaje de equipamiento por entidades españolas.*

La DGT transcribe los artículos 8.dos, 6 y 11 de la Ley del IVA que establecen la definición de determinadas entrega de bienes, edificaciones y determinadas prestaciones de servicios y, a continuación, transcribe igualmente los artículos 68, 69 y 70 de la Ley del IVA que establecen las reglas de localización a efectos del IVA de las entregas de bienes y las prestaciones de servicio enunciadas anteriormente para concluir que, en el supuesto de hecho analizado, tendría la siguiente calificación jurídica y localización a efectos del IVA;

En primer lugar;

- a. Adquisición por la consultante de equipos de diversa naturaleza (grúas, equipos de acería, etc.): Tienen la consideración de entregas de bienes y dado que son bienes que no son objeto de expedición o transporte y se ponen a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del IVA, se localizarán en dicho territorio y, por tanto, estarán sujetos al IVA.
- b. Exportación de estos equipos a Brasil: Si la exportación la efectúa el proveedor de los equipos (consta en el DUA como exportador) y no la consultante, la entrega de los bienes estará exenta del IVA. Sin embargo, si la que consta como exportador es la consultante, la entrega previa quedará sujeta al IVA.
- c. Equipos entregados en un depósito franco: Si estos equipos son entregados por el proveedor a la consultante dentro de un depósito franco, la entrega estará exenta del IVA siempre y cuando se cumplan todos los requisitos establecidos reglamentariamente para aplicar dicha exención.

En segundo lugar;

Subcontratación a proveedores nacionales para la fabricación de estructuras metálicas, eventualmente, pueden quedar encargada de la supervisión de la instalación de las mismas: Entendiendo que las entregas de las estructuras metálicas se hacen dentro del territorio de aplicación del IVA, siendo la consultante la que en su caso organiza el transporte a Brasil, la entrega sería una entrega local sujeta al IVA.

Respecto a la posibilidad de aplicar la inversión del sujeto pasivo del artículo 84.uno.2º.f) la DGT aclara que este supuesto de inversión del sujeto pasivo será únicamente aplicable, entre otras, en las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones, por lo tanto, no será de aplicación en este caso y el proveedor habrá de repercutir el correspondiente IVA.

Si además de la fabricación la entidad consultante contrata la supervisión de las estructuras metálicas, entiende la DGT que esta será una prestación de servicios independiente a la fabricación de las mismas y quedará sujeta conforme a lo dispuesto en el artículo 70.uno.1º de la Ley del IVA, al ser servicios relacionados con bienes inmuebles.

Tras repasar la DGT lo establecido en la jurisprudencia europea (Heger Rudi GmbH Asunto 166/05) como en el artículo 13 del Reglamento de ejecución de la Directiva, que ayudan a determinar la vinculación necesaria para aplicar dicho artículo 70.uno.1º de la Ley del IVA y el alcance del concepto “bien inmueble” respectivamente, concluye que se puede asumir que la supervisión de las obras de instalación en la acería de las estructuras metálicas son localizables en Brasil y, por tanto, no está sujeta al Impuesto dado que las estructuras metálicas están destinadas a formar parte de la acería.

En tercer lugar;

Subcontratación a proveedores españoles del montaje de equipos en Brasil; En base a lo argumentado en el párrafo anterior, la DGT concluye también en este supuesto de hecho que, conforme al artículo 70.uno.1º estos servicios no quedarán sujetos al IVA sino que estarán localizados en Brasil.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2971-14, de 3 de noviembre de 2014.

Representante aduanero – Servicios de transporte y almacenaje – Exención

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que a efectos del IVA merecen los servicios de transporte y almacenaje prestados por un representante aduanero en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante, representante aduanero, factura a una entidad chilena sus servicios de transporte y almacenamiento de una mercancía no comunitaria desde el punto de descarga hasta un depósito aduanero o un almacén dentro del recinto portuario. Una vez almacenada se realiza la importación de la mercancía por un importador español.”

La DGT inicia su análisis señalando que según lo dispuesto en el artículo 83. Uno de la Ley del IVA y en base a la interpretación de la normativa comunitaria, deberán incluirse en la base imponible en la medida en que no estén ya incluidos, los siguientes elementos:

- a. Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del Estado miembro de importación, así como los que se devenguen con motivo de la importación, excepto el IVA que haya de percibirse.
- b. Los gastos accesorios, tales como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el territorio del Estado miembro de importación, así como aquéllos que se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.

Considerando la normativa comunitaria y la interpretación que del artículo 83 de la Ley de IVA hace la DGT, cabría eximir del IVA los gastos que se conocieran en el momento del devengo del IVA a la importación de las mercancías, siempre que estuvieran comprendidos en la base imponible de las importaciones, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley del IVA. Ahora bien, a juicio de la DGT, esta exención sólo opera cuando exista una relación directa entre el prestador del servicio y el importador, por lo que, en el caso tratado en la consulta, dicha exención no sería aplicable ya que el destinatario de los servicios es persona distinta del importador y no se incluye, por tanto, en la base imponible de la importación.

No obstante lo anterior, la DGT señala que, en todo caso, dicha operación tiene que estar sujeta al IVA previamente y por ello aclara que los referidos servicios estarán sujetos al IVA cuando conforme a las reglas de localización de servicios aplicables a los mismos se entiendan realizados en TIVA-ES.

La DGT concluye, una vez dicho lo anterior y teniendo en consideración las reglas de localización del artículo 69.Uno.1º de la Ley de IVA, tal y como parece deducirse del texto de la consulta, que la entidad chilena, no se encuentra establecida en TIVA-ES, ni dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente destinatario de los mismos, por lo que los referidos servicios de transporte desde el lugar descarga y almacenamiento no estarán sujetos al IVA.

5. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3008-14, de 5 de noviembre de 2014.

Lugar de localización – Prestación de servicios – Prestación accesoria

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la determinación de si una prestación de servicios extras son prestaciones individualizadas o accesorias al servicio principal y lugar de localización de las mismas, en el siguiente supuesto de hecho:

“La empresa consultante se dedica habitualmente a la formación e impartición de cursos teóricos y prácticos relacionados con el automovilismo y motociclismo. Dispone de un circuito de velocidad situado en territorio de aplicación del impuesto.

Ocasionalmente cede el circuito y sus instalaciones, pistas, anexos, aularios etc. para su uso por terceros, algunos son clientes extranjeros (comunitarios o de terceros países). En el circuito se imparten cursos de pilotaje y el cliente elige si los imparte la consultante o bien ellos mismos. También el cliente puede solicitar servicios extras como, vigilancia de seguridad, asistencia en caso de accidente, limpieza, suministro de fuel, suministro de agua, y en ocasiones servicios de catering.

El importe principal de la facturación es el correspondiente a la cesión del circuito.”

La DGT comienza su análisis señalando que la operación realizada por la sociedad consultante, es una prestación de servicios a efectos del artículo 11.Dos.2º de la Ley de IVA, el cual establece que se consideraran prestaciones de servicio:

- a. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
- b. Las cesiones del uso o disfrute bienes.

Una vez señalado lo anterior, la DGT analiza como primera cuestión los criterios para decidir, en materia de IVA, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente y el régimen de tributación en caso que sea accesorio.

En este sentido y en base a la jurisprudencia comunitaria (asuntos C-349/96 y C-111/05) la DGT señala, que una prestación debe ser considerada como accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por otro lado, en el supuesto que exista una operación que tenga carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio seguirá el régimen de tributación que corresponda a la operación principal de la que dependa.

De acuerdo con lo dispuesto por la consultante y con arreglo a la Jurisprudencia comunitaria, la DGT concluye esta primera cuestión determinando que el alquiler del circuito de velocidad puede considerarse como operación principal y los servicios extras como, vigilancia de seguridad, asistencia en caso de accidente, limpieza, suministro de fuel, suministro de agua, y en ocasiones servicios de catering pueden considerarse como operaciones accesorias.

Como segunda cuestión, la DGT analiza el criterio de localización a efectos del IVA de los servicios de cesión de un circuito de velocidad objeto de consulta, señalando que en virtud de lo establecido en el artículo 70.Uno.1º de la Ley de IVA se entenderán prestados en TIVA-ES, los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

De acuerdo con lo expuesto, la DGT concluye que tanto el alquiler del circuito de velocidad, como las prestaciones accesorias, se localizan en TIVA-ES, por aplicación de lo establecido en el artículo 70.Uno.1º, letra a) de la Ley de IVA y por consiguiente tributarán al tipo del 21 por ciento la cesión de las instalaciones a que se refiere el escrito de consulta y los servicios accesorios a la misma.

6. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3012-14, de 5 de noviembre de 2014.

Calificación hecho imponible – Operaciones de arrendamiento-venta de inmuebles – Exención – Deducciones y devoluciones.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento a efectos del Impuesto así como la posibilidad de ejercer el derecho a deducción por parte de la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante va a participar en un sistema de venta de productos vacacionales basado en puntos que otorgarán a sus clientes el derecho a disfrutar de estancias en cualquiera de los complejos vacacionales incluidos en el programa. Dicho sistema se estructurará a partir de contratos de aprovechamiento por turnos.

La actuación de la consultante se limitará exclusivamente a adquirir diversos inmuebles para posteriormente cederlos en arrendamiento, durante 19 años, a una entidad británica con establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto que los utilizará en ejecución del sistema de puntos señalado. Asimismo, la entidad consultante se compromete a transmitir los inmuebles a dicha arrendataria cuando finalice el indicado plazo y ésta última se compromete igualmente a adquirirlos”.

La DGT inicia su análisis a los efectos del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) reproduciendo los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA para concluir con

base en los mismos que la entidad consultante tiene condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

En relación con la calificación de la operación y el momento del devengo del Impuesto, tras analizar los artículos pertinentes, concluye que puesto que la entidad consultante se compromete a transmitir los inmuebles a la arrendataria cuando finalice plazo previsto (19 años) y ésta última se compromete igualmente a adquirirlos, la cesión en arrendamiento de cada inmueble en virtud del contrato que contiene dicha cláusula, tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del IVA, entrega que conllevará el devengo del Impuesto en el momento en que los inmuebles se pongan a disposición de la empresa arrendataria.

Continuando con el análisis de la operación controvertida, la DGT estudia la posible aplicación de la exención del Impuesto prevista en el artículo 20.Uno.22.A) de la LIVA para las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, concluyendo que efectivamente, la transacción de los inmuebles por parte de la entidad consultante cumple los requisitos establecidos en el mencionado artículo y recordando a la vez que el caso de que se decidiese renunciar a la exención, el sujeto pasivo del Impuesto sería el adquirente del inmueble, siguiendo lo establecido en el artículo 84.Uno.2º.e) de la LIVA.

En lo que respecta al ejercicio del derecho a la deducción por parte de la entidad consultante de las cuotas soportadas por la adquisición de los inmuebles que automáticamente va a destinar al arrendamiento con cláusula vinculante de venta y adquisición, atendiendo a un criterio razonable basado en la naturaleza de los bienes transmitidos (apartamentos turísticos) y a la especificidad de este tipo de actividad económica, parece justificado considerar que el destino previsible de tales inmuebles adquiridos por la consultante va a ser la compraventa con renuncia a la exención. Bajo estas premisas, puede concluirse que la entidad consultante adquiere inmuebles que van a utilizarse previsiblemente en operaciones sujetas y no exentas que, por tanto, van a originar el derecho a la deducción.

A tenor del supuesto de hecho objeto de análisis, la DGT analiza también el tratamiento en el ámbito del IVA del sistema de venta de productos vacacionales, haciendo referencia a consultas anteriores como la V0685-12. Reitera aquí la doctrina mantenida al respecto, estableciendo que de acuerdo con la documentación anexada al escrito de consulta, la entidad arrendataria de los inmuebles participa en un sistema de venta basado en puntos de productos vacacionales (apartamentos turísticos) situados en distintos países del mundo debiendo ser tales servicios incluidos dentro de la categoría de "servicios no claramente identificados" a que se refiere el TJUE en la sentencia BUPA.

En consecuencia, la venta de "derechos a puntos" que permiten a sus titulares recibir anualmente cierta cantidad de puntos que pueden ser redimidos para acceder a determinados servicios de hostelería o alojamiento, tanto en territorio de aplicación del Impuesto como fuera del

mismo, es una operación no sujeta al IVA por la cual no habrá que repercutir el citado tributo sino que será tan sólo cuando los clientes rediman sus puntos en los alojamientos de la entidad arrendataria situados en el territorio de aplicación del Impuesto en el momento en el que se devengue el Impuesto.

Finaliza la DGT analizando la posibilidad de aplicar a estos servicios la exención del artículo 20.Uno.23º.d) que señala que están exentos del Impuesto los arrendamientos que tengan la consideración de prestaciones de servicios y que tengan por objeto edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, salvo cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, hecho este último que parece cumplirse según la documentación anexada al escrito de consulta por lo que concluye la DGT que dichos servicios de arrendamientos se encontrarían sujetos y no exentos del Impuesto.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3018-14, de 5 de noviembre de 2014.

Arrendamiento – Convenio de colaboración – Sociedad privada sin ánimo de lucro de carácter cultural – Exención del IVA

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de las citadas operaciones en el siguiente supuesto de hecho:

“El Ayuntamiento consultante ha suscrito un convenio de colaboración con una sociedad privada sin ánimo de lucro de carácter cultural relacionada con la música. En virtud de dicho convenio el Ayuntamiento entregará a la sociedad una determinada cantidad de dinero en 12 mensualidades que será destinada por esta última a financiar los gastos de funcionamiento de la misma.

Asimismo, el Ayuntamiento cederá a la sociedad el uso, con carácter exclusivo, de determinadas dependencias municipales.

En contraprestación, la sociedad se compromete a participar en determinadas actividades cívicas y religiosas tradicionalmente celebradas en el municipio, reservándose el Ayuntamiento la facultad de señalar 18 actuaciones al año que deberán ser obligatoriamente asumidas por la sociedad. Asimismo, la sociedad se compromete a costear la limpieza y conservación de las instalaciones municipales cedidas.”

En primer lugar, en virtud de lo establecido expresamente en el artículo 5 de la Ley del IVA, la DGT establece que la sociedad privada sin ánimo de lucro de carácter cultural, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA cuando “ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad”,

estando sujetas al IVA , las prestaciones de servicio realizadas por la misma en el ejercicio de su actividad.

En este sentido, respecto del Ayuntamiento consultante, la DGT señala que puesto que el mismo cede el uso de un inmueble y realiza una aportación económica a cambio de recibir unos determinados servicios por parte del cesionario, está realizando una actividad de arrendamiento a título oneroso, siendo en especie la contraprestación obtenida por la misma, por lo que también tendrá la condición de empresario a efectos del IVA, estando tal actividad sujeta y, en principio, no exenta del IVA.

En segundo lugar, la DGT analiza si las operaciones llevadas a cabo por la sociedad sin ánimo de lucro de carácter cultural, entran dentro de la exención según lo establecido en el artículo 20.Uno.14º en su apartado c de la Ley de IVA, es decir, los musicales. Finalmente no se concluye si los mencionados servicios se encuentran exentos o no, por falta de información en el supuesto de hecho.

La DGT continúa nombrando cuando se considera una entidad de carácter social, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Tres de la Ley de IVA, así como el devengo de las operaciones según lo dispuesto en el artículo 75 de dicha Ley.

La DGT concluye determinando la base imponible tanto de las operaciones del Ayuntamiento como de la sociedad sin ánimo de lucro. Por un lado, la base imponible de la operación de arrendamiento llevada a cabo por el Ayuntamiento será el valor de mercado de la parte de los servicios recibidos en contraprestación, mientras que la base imponible de los servicios prestados por la sociedad, caso de no resultar exentos, estará constituida por el importe monetario satisfecho por el Ayuntamiento consultante más el valor de mercado del servicio de arrendamiento, siempre y cuando dicho importe no resulte inferior al valor de mercado de los servicios prestados por la sociedad.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3027-14, de 5 de noviembre de 2014.

Compraventa de terrenos sin urbanizar – Deducción IVA soportado – Venta posterior sin haberse iniciado las obras – Regularización.

La sociedad consultante, que optó por prorrata especial, ha adquirido unos terrenos, procediendo a la deducción de la cuota del Impuesto soportado en la medida en que iban a ser destinados a su urbanización y posterior venta a terceros de los solares resultantes, operación que constituye una entrega de bienes sujeta y no exenta. No obstante, con posterioridad, y sin haberse iniciado las obras de urbanización de los referidos terrenos, la consultante procede a su venta sujeta y exenta.

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la regularización de la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición del terreno al alterarse el destino previsible del bien adquirido.

La consultante procedió a la deducción de la cuota del IVA soportado en la adquisición de los terrenos en la medida en que éstos iban a ser destinados a su urbanización y posterior venta a terceros, operación que constituye una entrega de bienes sujeta y no exenta. En este sentido, la DGT entiende que, en principio, de acuerdo con la actividad desarrollada por la entidad consultante (promoción inmobiliaria), el destino previsible de los terrenos adquiridos era su urbanización y posterior entrega a terceros.

No obstante, de no poderse probar dicha intención por elementos objetivos, la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición resultaría improcedente, por lo que deberá ser objeto de rectificación en su totalidad conforme a lo previsto en el artículo 99.Dos y 114 de la Ley del IVA y en relación con el período impositivo de la compra, y no a través del procedimiento de regularización de deducciones en diez años previsto en el artículo 109.

El artículo 99.Dos dispone que las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

La DGT dispone que la alteración en el destino inicialmente previsto determinará la necesidad de proceder a la rectificación de las deducciones conforme al artículo 114 de la Ley, dando lugar en este caso a la presentación de autoliquidaciones complementarias o a la solicitud de rectificaciones de autoliquidaciones, en función del resultado de la misma.

En el supuesto en que la modificación de las cuotas de referencia conlleve la presentación de una declaración complementaria, dicha autoliquidación se podrá presentar hasta que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (cuatro años).

Por el contrario, si la modificación de las cuotas indebidamente deducidas conlleve la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación, la misma se podrá presentar dentro del período de prescripción anteriormente referido o hasta que no haya prescrito el derecho a solicitar la devolución correspondiente, según proceda.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3106-14, de 18 de noviembre de 2014.

Localización del hecho imponible – Servicios relacionados con bienes inmuebles

El supuesto de hecho recogido en la contestación a la consulta es el siguiente:

“La sociedad consultante ha cobrado una comisión por la intermediación en el alquiler de un inmueble destinado a restaurante en la ciudad de Ceuta. El cliente de la consultante, arrendatario del inmueble, tiene su sede en Madrid, pero desarrollará en un futuro la actividad económica de restaurante en el mencionado local como ya la viene ejerciendo en otras ciudades en España. Los datos fiscales que ha proporcionado para la emisión de la factura son de empresa con CIF español y sede en Madrid”.

En primer lugar, la DGT señala que, conforme a las reglas generales de localización de servicios recogidas en el artículo 69 de la Ley del IVA, las prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional, en el supuesto de que el destinatario de los mismos fuese otro empresario o profesional a efectos del IVA establecido en el TIVA-ES, se entenderán realizadas en dicho territorio.

No obstante, hace mención al artículo 70.Uno.1º que contempla la regla especial de localización de servicios relacionados con bienes inmuebles, según la cual dichos servicios se entenderán realizados en el territorio donde radiquen los inmuebles de los que traen causa.

De acuerdo con la normativa comunitaria, la regla de localización especial anteriormente referida no puede extenderse 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.

Así, en diversas sentencias del TJUE se pone de manifiesto que para poder aplicar dicha regla especial, las prestaciones de servicios deben guardar una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. En este sentido, entiende la DGT que resulta necesario atender al grado y la naturaleza de la relación que debe exigirse entre los servicios prestados y el bien inmueble.

Sobre la base del razonamiento anterior, el servicio prestado por la consultante referido a la intermediación en un contrato de arrendamiento de un local comercial, estaría relacionado con el bien inmueble en cuestión ya que ese Centro Directivo asume que el local constituye el elemento central e indispensable de la operación.

Por tanto, la DGT concluye que el servicio de mediación en un contrato de arrendamiento de un local comercial situado fuera del TIVA-ES prestado por la consultante no está sujeto al IVA por aplicación de la regla especial del artículo 70.Uno.1º de la Ley del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3113-14, de 18 de noviembre de 2014.

Sujeción al IVA – Expropiación de un solar – Determinación de la base imponible.

La DGT analiza la sujeción al IVA de una operación de expropiación, así como de la posibilidad de entender que el Impuesto está incluido en el justiprecio con ocasión del siguiente supuesto de hecho:

“El Ayuntamiento consultante va a proceder a la expropiación de un solar calificado como suelo urbano docente-cultural desde 1991. Dicho solar pertenece, en un 50 por ciento, a dos personas físicas pro indiviso; el otro 50 por ciento pertenece a una sociedad limitada cuyo objeto social es "el estudio y promoción de inversiones mobiliarias e inmobiliarias, la construcción de viviendas y edificios de toda clase, y la promoción de industrias, singularmente las relacionadas con el ramo de la construcción y el turismo". Dicha entidad es titular del inmueble desde 1997 y hace años que no realiza ninguna operación en el tráfico mercantil, si bien sigue estando de alta en los censos tributarios. El solar, una vez expropiado, será cedido para la construcción de una escuela pública de educación primaria”.

En primer lugar, la DGT considera de especial importancia en este supuesto de hecho diferenciar la expropiación de la parte del solar expropiado a las dos personas físicas de la parte correspondiente a la sociedad limitada. En este sentido, en el caso de que las personas físicas tengan la consideración de particulares y no de empresarios o profesionales, la expropiación será una operación no sujeta al IVA, pudiendo estar sujeta, en su caso, al ITP y AJD.

Por el contrario, la parte correspondiente a la sociedad limitada, que tiene la consideración de sujeto pasivo a efectos del Impuesto, estará sujeta al IVA. Del mismo modo, estará sujeta la parte de la expropiación que afecta a las personas físicas en caso de que éstas tengan también la consideración de sujetos pasivos a efectos del IVA.

Por otro lado, la DGT subraya que puesto que se trata de un solar calificado como suelo urbano, la entrega estará sujeta y no exenta en virtud del artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA.

Finalmente, en relación a la inclusión del IVA en el justiprecio, y dado que el artículo 88 de la ley de IVA podría plantear duda al caso en cuanto que dispone que las propuestas económicas sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas cuyos destinatarios fuesen Entes públicos, se entenderá que han incluido el IVA, la DGT hace referencia a la jurisprudencia española, según la cual el justiprecio representa el valor económico del bien expropiado, por lo que si del citado justiprecio hubiera que deducir la cuota del impuesto la diferencia no representaría ya el equivalente económico del bien.

Sobre la base de lo anterior, la DGT concluye que los propietarios transmitentes del solar objeto de la expropiación, siempre que tengan la condición de sujetos pasivos a efectos del IVA, deberán repercutir dicho Impuesto, sin que quepa entender incluido en el justiprecio el importe del IVA que grava la entrega de los bienes expropiados.

11. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3185-14, de 27 de noviembre de 2014.

Exenciones -- servicios relacionados con la concesión de préstamos.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de que queden exentas del IVA una serie de prestaciones de servicios relacionados con el siguiente supuesto de hecho:

Los hechos expuestos en la consulta son los siguientes: “La entidad consultante, establecida en territorio de aplicación del impuesto, firma un contrato con una entidad polaca por la cual recibirá determinados servicios relacionados con la concesión de préstamos.”

En primer lugar, en relación con la localización, a efectos de IVA, de los servicios prestados por una entidad, establecida en Polonia, a una entidad radicada en el territorio de aplicación del impuesto, la DGT señala que dichos servicios se entenderán localizados en destino, de acuerdo con la regla de localización establecida en el artículo 69.Uno.1º de la Ley del IVA.

Una vez determinado el lugar de realización de los servicios, la DGT procede a analizar si tales servicios pueden quedar sujetos y exentos en el Impuesto.

En este sentido, del listado de servicios prestados por la entidad establecida en Polonia, la DGT procede a concluir lo siguiente:

- a. Los servicios relativos a la búsqueda y adquisición de nuevos clientes deben calificarse como de intermediación financiera y, por ello, su prestación quedará sujeta y exenta del Impuesto.
- b. Los servicios que consisten en suministrar información sobre los productos ofrecidos por el consultante a terceros, así como la recopilación de información relevante para que el consultante realice su operativa de concesión de préstamos deben considerarse como mero suministro de información, prestación que, en todo caso, quedará sujeta y no exenta del Impuesto.
- c. Los servicios de apoyo que se prestan a la consultante, una vez que se ha concedido el préstamo, pueden calificarse como gestión de créditos, que de acuerdo con lo previsto tanto en el apartado b) del artículo 135 de la Directiva como en el apartado d) del artículo

20.Uno.18º.d) de la Ley del Impuesto deben considerarse como servicios de naturaleza administrativa cuya prestación quedará sujeta y no exenta del Impuesto. La DGT señala que dichos servicios sólo quedarán sujetos y exentos del Impuesto cuando los mismos sean prestados por el concedente del crédito.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3192-14, de 27 de noviembre de 2014.

Operaciones financieras – Bono con cupón corrido – Exención

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de la siguiente operación: *“particular que adquiere un bono con cupón corrido a una entidad financiera”*.

En esta contestación, la DGT comienza su análisis recordando que a tenor del artículo 20.Uno.18, letra a) de la Ley del IVA se consideran exentas un número determinado de operaciones financieras.

Asimismo, la DGT destaca que no le sería de aplicación dicha exención al servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro, así como tampoco a aquellos servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de “factoring”.

En relación con el bono con cupón corrido adquirido por el consultante, matiza que la emisión del mismo es una operación financiera mediante la cual una entidad bancaria capta recursos económicos en un horizonte temporal, comprometiéndose al pago de ciertos intereses a lo largo de dicho periodo. Por consiguiente, la DGT considera que la operación planteada tiene una naturaleza financiera, interpretando así que tanto la emisión como el reembolso del principal o el cobro del cupón son operaciones sujetas y exentas del Impuesto.

En consecuencia con todo lo anterior, la DGT resuelve que el cobro del cupón corrido por parte del particular es una operación sujeta y exenta del IVA, sin perjuicio de la incidencia que dicha adquisición pueda suponer en otros tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su sistema de retenciones y pagos a cuenta.

IV. World WAT News.

Americas

Canada

Requirement to file section 156 elections made between closely related persons

It was proposed in the 2014 Canadian Federal Budget that closely related entities that have elected to have supplies made between them be treated as if they were made for no consideration (and therefore no sales tax be charged) must file the section 156 election forms with the tax authorities. Under the current rules, this election does not have to be filed with the authorities, and, rather, is retained in the taxpayers' records until requested by such authorities.

The filing requirement for new elections will become effective as of 1 January 2015. Parties to an election made before 1 January 2015 that is in effect on 1 January 2015 will have until 1 January 2016 to file. After this point, any section 156 elections which have not been filed will no longer be valid.

United States

Texas Comptroller rules software rights create remote seller use tax nexus

The Texas Comptroller of Public Accounts (Comptroller) recently issued an Order that upheld an Administrative Law Judge (ALJ) Decision, thus approving a use tax assessment against a Utah-based retailer (the Taxpayer) of computer programs and digital content.

The Taxpayer licensed its products to Texas users for a one-time fee, delivering these items primarily by digital download over the Internet but also by common carrier. In these transactions, the Taxpayer retained all ownership rights and interests in the products, including intellectual property rights. The Taxpayer's only other contact with Texas involved sending three employees in 2002 and one employee in 2009 to software industry conferences held in Texas. With respect to the conferences, the employees' activities were for educational purposes only and were not directed at establishing or maintaining a market in Texas.

Central to the ALJ's Decision and the Comptroller's Order was the ALJ's finding that the Taxpayer failed to challenge the statutory characterization of software as tangible personal property for purposes of addressing the U.S. Supreme Court's Commerce Clause requirement that substantial physical presence exist as a prerequisite for imposing use tax nexus on a remote seller.

Asia Pacific

China

China Customs issues certification standards for Authorized Companies

After China Customs introduced the new Customs Credit Administration in October (Circular 225) on 14 October 2014, the General Administration of Customs (GAC) released the “Bulletin on the Certification Standards for Authorized Companies” (GAC [2014] Bulletin No. 82) which took effect from 1 December 2014.

Highlights

Bulletin 82 provides the detailed certification standards for Authorized Companies (Advanced Authorized Companies and General Authorized Companies), which adopt a scoring system to verify whether a company meets the standards for approval as Authorized Companies:

- The scoring system covers five main categories upon which the company would be measured by, i.e.:
 - Internal control, including organization, training, documentation, internal audit, improvement, information security;
 - Financial status, including accounting, solvency, profitability, taxpaying;
 - Compliance status, including illegal record, registration, import/export record, credit record;
 - Trade security, including workplace safety, visitor management, employee safety, business partner safety, goods/ cargo/ transportation tools safety; and
 - Additional credits, including under supervision in Customs bonded areas, nationally encouraged sectors, high performance of Customs declaration record.
- For each of the above categories, Customs stipulate detailed assessment criteria and rating systems.

Observations and comments

- Compared with the previous Customs compliance management scheme under Circular 197, the certification standards listed in Bulletin 82 are more comprehensive and detailed requirements. This can be interpreted as a signal of China Customs imposing stricter management on Customs registered companies, and therefore high demands are expected for approval as Authorized Companies. Therefore, it is suggested that companies undertake self-assessment, based on the certification standards issued under Bulletin 82 and proactively make improvements to areas listed above.
- As Bulletin 82 was issued nationally by GAC, detailed implementation guidance at the local level may list additional/ different requirements, especially regarding documentation (such as Shanghai Customs with Shanghai Customs [2014] Bulletin No. 43). Therefore, it is recommended

that companies that plan to apply to be an Authorized Company closely monitor the applicable local application guidance issued by local in-charge Customs. Where necessary, companies should consider seeking professional assistance in communicating with the local Customs in order to facilitate such application.

India

Service tax rules amended to allow nominated cost accountants and chartered accountants to demand prescribed records

Rule 5A(2) of the Service Tax Rules, 1994 has been amended to allow cost accountants or chartered accountants nominated for the conduct of Special Audits in terms of Section 72A of the Finance Act, 1994 to demand prescribed records maintained by service tax assesseees. Such records are to be submitted within the time limit specified by the person conducting the scrutiny.

Prior to this amendment, Rule 5A(2) permitted only authorized officers, audit parties deputed by the Commissioner, Comptroller and Auditor General of India (CAG) to demand prescribed records for scrutiny, within 15 days from the day when such demand is made or within such further period as may be allowed.

Following the amendment, a clarification has also been issued by the Central Board of Excise and Customs stating that the new Rule 5(A)(2) had the appropriate backing of the recently amended Section 94(2)(k) of the Finance Act, 1994. Further, it was clarified that the decision of the Delhi High Court in the case of Travelite (India), which had quashed Rule 5A(2) on the ground that the power to conduct audits envisaged in the Rule did not have the appropriate statutory backing, was distinguishable.

Clarification regarding timeframe for CENVAT credits

Under the amended provisions of the CENVAT Credit Rules, CENVAT credits on inputs and input services must be taken within six months of the date of the prescribed document. However, there were certain situations where the CENVAT credit had to be reversed, and could then subsequently be re-credited after the prescribed conditions were met.

In this context, the Customs Board of Excise and Customs has clarified that the limitation of six months applies when the credit is taken for the first time on an eligible document. Once this condition is met, the limitation has no further application, and it would not apply for applying the re-credit after the prescribed conditions are met.

Applications for 'Importer Exporter Codes' must be made online

At present, an application for an 'Importer Exporter Code' (IEC) can be made by physical submission as well as online submission. However, with effect from 1 January 2015, applications for new IECs will have to be filed in online mode only, along with all requisite documents. Further, the decision regarding the grant or refusal of IEC will be conveyed within two working days by the relevant jurisdictional regional authority.

Profit retained by main contractor towards sub-contracted work not subject to VAT under Kerala VAT law

The Kerala High Court has considered a case concerning the levying of VAT on a main contractor who had sub-contracted the entire works contract awarded to him.

It was contended by the main contractor that there was no liability to discharge any VAT on the amount retained from the payments made by the awarder of the contract, as the same represented only the profit element that accrued. It was also contended that the said amount represented the cost of establishment charges and profit for supplying labor and services, which was a permissible deduction under Kerala VAT law.

The Kerala High Court observed that there was no sale of material in the course of execution of the works contract that emanated from the main contractor to the awarder of the contract. Thus, it was held that in the absence of any taxable event under Kerala VAT law, VAT could not be demanded on the amounts retained as profit arising out of the transaction in question.

Japan

Release of tax reform proposals for 2015 to be postponed

As reported in a previous edition of this newsletter, Prime Minister Shinzo Abe announced a delay in the Japanese Consumption Tax (JCT) increase to 10% until 1 April 2017, and dissolved the Lower House to hold a snap election on 14 December. As a result, tax reform proposals for 2015, usually published in mid-December, are scheduled for release in January.

The proposals are expected to include the following measures regarding JCT:

- Increase the JCT rate to 10% on 1 April 2017 without further delay (the 'economic condition' clause giving the government discretion to further postpone or cancel a JCT rate increase based on prevailing economic conditions will be removed);
- Start a full-scale discussion towards implementation of a lower JCT rate for daily necessities on 1 April 2017;
- Change the place of supply rules for cross-border services to impose JCT on the provision of digital services from foreign suppliers to Japanese customers.

The last time a general election was held, in December 2012, the release of the 2013 tax reform proposals was delayed to late January. This time however, the delay is expected to be shorter, and it is anticipated that the proposals for 2015 will be published on 9 January 2014.

EMEA

Crimea

Establishment of a special economic zone in the region of Crimea and in Sevastopol

Russian Federal Law No. 377-FZ of 29 November 2014 establishes a special economic zone in the region of Crimea and Sevastopol seeking to achieve sustainable social and economic development by securing investment in the development of industry in these areas.

This special regime provides for application of the special preferential tax regime as well as the application of the special preferential customs procedure of the free customs zone.

The Federal Law will come into effect on 1 January 2015.

Finland

Exports of certain magazines and newspapers from Åland to mainland Finland

It was reported in the May 2014 edition of this newsletter that the Ministry of Finance had published a proposal to remove the low value consignment relief (LVCR) (EUR 22) for imports of newspapers and magazines published once a week or less frequently. The Finnish parliament has now passed the bill, albeit in a significantly changed form compared with the original proposal. The bill is currently pending presidential approval, which should, however, only be a formality. Therefore, the new rules are likely to take effect on 1 January 2015.

The LVCR will not, as such, be removed, but the taxability of magazines and newspapers that are published once a week or less frequently and transported from the Åland Islands to mainland Finland will be ensured by removing the export exemption to the extent that the supply is not subject to import VAT. Thus, these magazines and newspapers will be subject to the VAT rate of 10% (subscription for at least a month) or 24% (other than subscribed magazines/newspapers) except in cases where import VAT is due when the magazines/newspapers are transported to mainland Finland, i.e., the value of the magazine/newspaper exceeds EUR 22.

The change does not concern shipments from other non-EU areas to Finland, nor shipments from mainland Finland to the Åland Islands.

2015 place of supply changes

The Finnish tax administration has published new guidelines as regards the 1 January 2015 changes to the VAT place of supply of telecoms, broadcasting and e-services.

Germany

Reverse charge mechanism for supply of precious and non-precious metals

The Federal Ministry of Finance has advised that the transitional period for the application of the reverse charge mechanism to the supply of precious and non-precious metals (during which the application of the reverse charge is optional) will be extended from 31 December 2014 to 30 June 2015.

Netherlands

New filing procedure for Intrastat returns

With effect from returns relating to January 2015, Intrastat returns can only be submitted via the internet application IDEP.web, replacing the current software.

Passwords to access the IDEP.web environment will be sent to companies' addresses.

Russia

Formula amended for calculation of export customs duties for crude oil and goods produced from oil

Federal Law No. 366-FZ of 24 November 2014 amends the formula for calculation of the maximum rates of export customs duties for crude oil and goods produced from oil.

In addition, the Russian Federation Government Resolution No. 1274 of 29 November 2014 amends the methodology for calculating the rates of export customs duties with respect to crude oil and certain types of goods produced from oil.

On the whole, the amendments are aimed at the reduction of export customs duty rates with respect to oil and oil products on a phased basis while increasing the rate of the mineral extraction tax.

The amendments regarding the calculation of export customs duty rates for crude oil and goods produced from oil will come into effect on 1 January 2015.

Amendment of import customs duty rate in relation to ground natural calcium phosphates, ground natural aluminium-calcium phosphates, and ground phosphate chalk

The Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 221 of 2 December 2014 reduces the rate of import customs duty with respect to ground natural calcium phosphates, ground natural aluminium-calcium phosphates, and ground phosphate chalk classified under the classification code 2510 20 000 0.

In particular, the import customs duty rate will be 0% of the customs value of the abovementioned goods (customs duty rate before reduction – 5% of the customs value).

The reduced rate will apply from 5 January 2015 to 4 January 2016.

Amendments to the Russian Federation Tax Code

Recently a number of amendments have been introduced into the Tax Code of the Russian Federation, including the VAT section, in particular:

- Federal Law No. 347-FZ of 4 November 2014 “On amending the first and the second part of the RF Tax Code” specifies the investigation procedure for field tax audit materials and the procedure for VAT return filing. According to the amendments introduced, starting from 1 January 2015 a VAT return filed on paper is not considered to be filed if it must be filed in electronic form.
- With effect from 1 January 2015, Federal Law No. 366-FZ of 24 November 2014:
 - Abolishes the requirement to restore VAT recovered in respect of goods (works, services) – including fixed assets, intangible assets and property rights – where those goods were acquired for making standard-rated supplies but are then used for making zero-rated supplies;
 - Abolishes the provision that the amount of input VAT on expenses, which are taken into account for the purposes of profits tax within specified limits, may be claimed for recovery within these limits;
 - Applies the special procedure for restoring input VAT claimed for recovery, including expenses incurred on capital construction and the acquisition of immovable property, where a company starts to use such fixed assets in non-VATable operations, to sea-going vessels, inland vessels, vessels of a mixed type (river-sea), aircraft and engines for those vehicles. Consequently, input VAT claimed in respect of such assets which are subsequently used for non-VATable operations must be restored over a 10 year period – calculated by multiplying 1/10th of the original VAT claimed by the proportion of non-VATable revenue to total sales revenue.
- From 1 January 2015, Federal Law No. 382-FZ of 29 November 2014:
 - Moves the date for submission of the VAT return and payment of the tax to the tax authorities – the VAT return should be submitted to the tax authorities not later than the 25th date of the month following the tax period (currently this is the 20th);
 - Extends the list of activities that are subject to 0% VAT to services rendered by Russian companies for the air transportation of goods, if the point of destination and the point of departure are located outside of Russia and the aircraft makes a stop on the Russian territory, provided the points of arrival and departure of the goods on the Russian territory are the same.

- Federal Law No, 379-FZ of 29 November 2014 applying from 1 January 2015 makes amendments related to the establishment of a special economic zone in the region of Crimea and Sevastopol.

Amendments to the rules for filling out VAT invoices

Resolution of the Russian Government No. 1279 dated 29 November 2014 amends Russian Federation Government Resolution No. 1137 of 26 December 2011 “On the forms and rules for filling out documents used for VAT accounting”. In particular, amendments are made to the procedure for agents filling out VAT invoices.

The Resolution comes into force on 1 January 2015.

New form of VAT return

The Federal Tax Service Letter # ED-4-15/22994 dated 10 November 2014 reports on the transition to a new form of the VAT return starting from 1 January 2015. The document also states that the Federal Tax Service Order # MMV-7-3/558@ of 29 October 2014 “On approving the form of the VAT return, the procedure for its completion, and the format for its submission, as well as the format for submitting VAT returns in electronic form” has been sent for registration to the RF Ministry of Justice. The new form of the VAT return includes new sections (8-12) containing information from the sales and purchase books, logbooks of received and issued VAT invoices.

Switzerland

New VAT registration requirements will not apply to international power and natural gas suppliers

In the November edition of this newsletter, it was reported that international power and natural gas suppliers that make sales to Swiss and Liechtenstein resident VAT-registered buyers would have to VAT register in Switzerland under a new VAT Ordinance that applies from 1 January 2015. As the change to the VAT Law was aimed at international, non VAT-registered craftsmen, the Swiss Federal Tax Administration (SFTA) has confirmed that the new VAT Ordinance and registration practice will not apply to companies with foreign residence that exclusively sell power or natural gas in pipelines to Swiss/Liechtenstein resident VAT-registered buyers. The SFTA published this practice on 10 December 2014 on their official website.

In conclusion, the status quo will continue to apply to international power and natural gas suppliers.

United Kingdom

Changes to Intrastat arrivals threshold from 1 January 2015

The tax authorities (HMRC) have announced changes to the Intrastat arrivals threshold; from 1 January 2015 the exemption threshold for arrivals will increase from £1,200,000 to £1,500,000. The exemption threshold for dispatches (EU exports) remains unchanged at £250,000.

VAT on pension-related costs – HMRC Briefs

HMRC have issued two separate Briefs on VAT on pension-related costs; addressing the liability of pension fund management provided to Defined Contribution pension schemes following the CJEU decision in ATP, and a separate Brief regarding employer pension scheme arrangements following the CJEU decision in PPG.

In the ATP Brief, there are some technical points which are of interest, but broadly, the Brief is consistent with expectations. UK legislation will be amended to implement the ATP judgment, and in the meantime, taxpayers may rely directly on EU law to exempt pension fund management or administration services in accordance with the policy set out in the Brief. HMRC have said that businesses affected by the change in policy are able, but not obliged, to claim a refund of output tax over-accounted for on these supplies.

The PPG Brief, regarding employer/pension scheme arrangements, is where the wider focus will naturally fall; this Brief includes some sections that are significantly different from those included in HMRC's earlier Brief from February (Brief 06/2014). The new policy means that employers may be able to claim input tax in relation to pension scheme costs where they were not previously able to do so. To claim VAT, the services in question must have been supplied to the employer and in particular, the employer must have been a party to the contract for the services and paid for them. In a departure from its previous position, HMRC accept that there are no grounds to differentiate between costs incurred in the administration of a pension scheme and in the management of its assets. This opens up the possibility of HMRC accepting VAT recovery by employers on investment management costs (although practical and regulatory considerations may make this difficult). HMRC view any recharges by an employer to the pension scheme as consideration for an onward taxable supply and that VAT should be charged accordingly. The Brief announces a transitional period to 31 December 2015. HMRC have said that businesses affected by the change in policy are able, but not obliged, to claim a refund of input VAT not previously claimed.

Holding company VAT recovery

During a recent meeting at which HMRC's policy on VAT recovery by holding companies, as outlined in HMRC Brief 32/2014 was discussed, HMRC confirmed that:

- The guidance is not directed at seeking to restrict VAT recovery on normal 'stewardship' type costs incurred by holding companies in VAT groups;
- The specific concern is in relation to VAT incurred by holding companies on M&A activity;

- The guidance should be read in the specific context of the decision of the Court of Appeal in the case of BAA Ltd; and
- There is no immediate plan to withdraw the guidance, but HMRC have undertaken to ensure that this message is communicated internally within HMRC to ensure VAT officers on the ground do not misapply it.

Discussions with HMRC over the resolution of the numerous appeals to the tribunal in relation to transaction costs are continuing.

VAT refunds for government bodies and certain charities

A VAT refund scheme is to be introduced from April 2015 to allow search and rescue charities and those that operate air ambulances to reclaim the VAT that they incur on their 'non-business' costs. A similar scheme to enable charities that operate hospices has also been announced but the operative date and details of the scope of the scheme are not available yet. The Highways Agency and London Legacy Development Corporation will also qualify for VAT refunds from 1 April 2015 and 'non-criminal legal services' will be added to the VAT refund scheme for governmental bodies from 1 April 2015 to facilitate legal advice being shared across government departments. HM Treasury also intends to publish details early next year of a wider review of government bodies that qualify for VAT refunds.

Air Passenger Duty

Tickets for children aged under 12 will be exempted from reduced rate APD (in broad terms, 'economy class' tickets) from 1 May 2015. The exemption will be extended from 1 March 2016 to apply to children under 16. The measures lead to an estimated reduction in tax yield of £40m in 2015-16 and £80m in 2016-17.

Small businesses and the 'mini one-stop shop'

One consequence of the changes to the VAT treatment of B2C supplies of telecoms, broadcasting and e-services from 1 January 2015 was that small businesses that trade below the UK's relatively high turnover threshold faced the conundrum of choosing between registering for VAT in each Member State where they had a customer or registering in the UK (and losing the benefit of the UK's turnover threshold) in order to use the VAT 'mini one-stop shop' (MOSS) compliance portal. HMRC have now indicated that relevant businesses will be permitted to segregate their UK and EU trading and register for VAT in the UK (so they can use the MOSS) without accounting for UK VAT on their domestic trading as long as their turnover remains below the VAT registration threshold.

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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

© 2015 Deloitte Asesores Tributarios S.L.U.