

IVA-Enero 2013

Boletín de Actualidad



Deloitte Abogados y Asesores Tributarios
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Finalización, el 31 de diciembre de 2012, de la aplicación del tipo super-reducido del 4% en el IVA a las entregas de viviendas a que se refiere el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992, que fue establecida hasta dicha fecha por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.
2. Entrada en vigor, el día 1 de enero de 2013, de lo previsto en la disposición transitoria tercera de la Ley 2/2010, mediante la que se establece una regla especial de localización a aplicar para determinar el lugar en donde deben considerarse realizadas a efectos del IVA las prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento a largo plazo de medios de transporte.
3. Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2013 (artículos 66 a 69: modificaciones en la Ley 37/1992, reguladora del IVA).
4. Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (artículo 12: modificaciones en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido).
5. Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones relativas a la declaración resumen anual del IVA modelo 390, a la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias modelo 349 y a la declaración de operaciones con terceras personas modelo 347.
6. Orden HAP/2652/2012, de 5 de diciembre, por la que se aprueban las tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
7. Propuesta de modificación del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido.

II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 15 de octubre de 2012 (nº de recurso 3633/2009), de 2 de noviembre de 2012 (nº de recurso 4869/2009) y de 28 de noviembre de 2012 (nº de recurso 5300/2009).**

Hecho imponible – Importaciones de bienes (operaciones asimiladas a importaciones) - Bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero, que son utilizados para la construcción de buques que estarán afectos a la navegación marítima internacional.

2. **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de noviembre de 2012. Nº de recurso 703/2010.**

Exención en operaciones inmobiliarias – Renuncia a la exención – Cumplimiento del requisito consistente en que el adquirente suscriba una declaración en la que justifique su condición de empresario o profesional a efectos del IVA, con derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de los bienes inmuebles.

3. **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de noviembre de 2012. Nº de recurso 6371/2011.**

Concepto de empresario o profesional – Actuación de las Comunidades de Regantes que realizan la ordenación y el aprovechamiento de las aguas.

4. **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de noviembre de 2012. Nº de recurso 1577/2010.**

Hecho imponible – Operación de restructuración empresarial – Supuesto de no sujeción por transmisión de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios – Transmisión de unas naves o locales arrendados sin cesión de estructura organizativa.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 597/2009, de 15 de noviembre de 2012.

Hecho imponible – Sujeción de los servicios de reparación de vehículos en garantía que son asumidos en primera instancia por el distribuidor español, pero que posteriormente le son resarcidos por su matriz, a quien el distribuidor español había adquirido los vehículos - Autoconsumo de servicios – Servicios de reparación a título gratuito prestados en el marco de garantías prestadas sin ser ello obligatorio.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2172/2010, de 15 de noviembre de 2012.

Exenciones – Operación inmobiliaria – Segunda o ulterior transmisión de un inmueble que efectuada como consecuencia del ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero: no está exenta de IVA.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3972/2010, de 15 de noviembre de 2012.

Deducciones - Sectores diferenciados de actividad en Universidades: enseñanza e investigación – Deducción según el porcentaje de deducción común a ambos sectores de las cuotas de IVA soportadas por bienes o servicios destinados a la actividad de investigación general o básica, pues debe considerarse que tales bienes y servicios también son utilizados en el sector diferenciado de actividad constituido por la actividad de enseñanza.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3258/2011, de 15 de noviembre de 2011.

Devoluciones – Devoluciones a empresarios no establecidos – Empresa suiza que vende determinados bienes a empresas españolas que los importan – Sistema de promoción en virtud del cual la empresa suiza acaba haciéndose cargo del importe correspondiente a un descuento, y al IVA que corresponde a dicho importe, que las empresas españolas otorgan a sus clientes cuando les venden los referidos productos – Derecho de la empresa suiza a obtener la devolución de dicho IVA.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2583-12, de 27 de diciembre de 2012.

Sujeto pasivo – Inversión del sujeto pasivo en el caso de ejecuciones de obra que consistan en la construcción o rehabilitación de edificaciones, o en la urbanización de terrenos – Requisitos que deben concurrir – Momento a partir del cual resulta aplicable.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0002-13, de 2 de enero de 2013.

Exenciones – Operaciones financieras – Servicios de gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión – Cambio de criterio de la DGT: tales servicios no están exentos del IVA – Efectos temporales del cambio de criterio.

IV. World VAT News

- 1. China - Further guidance on VAT reform pilot**
 - 2. Italy – Implementation of EU Directive 2010/45/EU : invoicing provisions**
 - 3. Italy - Documentation for input VAT claims in relation to the purchase of fuel.**
 - 4. Italy - Prizes – Supplies of points between partner companies**
 - 5. Malaysia - Reminder on expiration of tax incentives**
 - 6. Netherlands - VAT system on tobacco products**
 - 7. Poland – Several changes to VAT Act**
 - 8. Portugal - State Budget 2013: main measures approved regarding VAT**
 - 9. Romania - VAT cash accounting**
 - 10. Switzerland - Changes to VAT refund procedure**
 - 11. United Kingdom – Regulations implement EU Invoicing Directive**
 - 12. United Kingdom – Secret Hotels2 judgment on TOMS released**
 - 13. United Kingdom – Mis-selling review services – HMRC Brief**
 - 14. United Kingdom - Machine Games Duty – HMRC Notice**
 - 15. Uruguay - VAT refund for nonresidents**
-

I. Normativa.

1. Finalización, el 31 de diciembre de 2012, de la aplicación del tipo super-reducido del 4% en el IVA a las entregas de viviendas a que se refiere el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992, que fue establecida hasta dicha fecha por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

La disposición final quinta del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2012 la aplicación del tipo impositivo super-reducido del 4 por ciento en el IVA a las entregas de las viviendas a que se refiere el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992, reguladora de dicho impuesto (LIVA).

Habiendo finalizado dicho plazo sin que se haya establecido una nueva prórroga en la aplicación del tipo super-reducido del 4% a las entregas de viviendas a que se refiere el citado artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA, a dichas entregas de viviendas les resultará aplicable el tipo reducido del 10% previsto en el citado precepto, según la redacción dada al mismo por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, cuando el devengo del IVA que grave tales entregas se produzca a partir del 1 de enero de 2013.

El tipo super-reducido del 4% continuará siendo aplicable a partir de 1 de enero de 2013 a las entregas de determinadas viviendas de especiales características a que se refiere el artículo 91.dos.1.6º de la LIVA, según la redacción dada al mismo por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio.

2. Entrada en vigor, el día 1 de enero de 2013, de lo previsto en la disposición transitoria tercera de la Ley 2/2010, mediante la que se establece una regla especial de localización a aplicar para determinar el lugar en donde deben considerarse realizadas a efectos del IVA las prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento a largo plazo de medios de transporte.

Con efectos desde el 1 de enero de 2010, la Ley 2/2010 introdujo importantes cambios en las reglas de localización previstas en la Ley 37/1992, reguladora del IVA (LIVA), reglas que deben ser aplicadas para determinar el lugar en donde a efectos de dicho impuesto deben considerarse realizadas las prestaciones de servicios.

Entre tales reglas de localización se encontraba una regla especial prevista en el número 9º del apartado uno del artículo 70 de la LIVA para el caso de los arrendamientos a corto plazo de medios de transporte.

A los restantes arrendamientos de medios de transporte, distintos de los calificados por dicho precepto como de arrendamientos a corto plazo (a los que nos referiremos como arrendamientos de medios de transporte a largo plazo), les ha resultado aplicable desde 1 de enero de 2010 las reglas de localización previstas para las prestaciones de servicios con carácter general, según que el destinatario del servicio sea bien un empresario o

profesional o bien un consumidor final (contenidas, respectivamente, en el apartado uno.1º, y los apartados uno.2º y dos, todos ellos del artículo 69 de la LIVA).

Ahora bien, ya en la propia Ley 2/2010, y en concreto en su disposición transitoria tercera, se preveía expresamente que el día 1 de enero de 2013 habría de entrar en vigor una nueva redacción del número 9º del artículo 70.uno de la LIVA, que habría de contener también una regla especial de localización aplicable para los servicios consistentes en el arrendamiento de medios de transporte a largo plazo, que sería distinta de la prevista desde 1 de enero de 2010 para los arrendamientos a corto plazo.

Por tanto, desde 1 de enero de 2013, para determinar el lugar en donde deben considerarse realizados los servicios consistentes en arrendamientos de medios de transporte, ya sean a corto o a largo plazo, deberán ser aplicadas las dos diferentes reglas especiales de localización previstas en el citado precepto para cada una de esas dos clases de arrendamientos, dejando de ser aplicable por tanto desde dicha fecha las reglas generales de localización que entre 1 de enero de 2010 y 31 de diciembre de 2012 han resultado aplicables respecto de los arrendamientos a largo plazo.

En el cuadro que sigue a continuación se ofrece una comparación de la redacción del artículo 70.uno.9º de la LIVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, y de la vigente desde el 1 de enero de 2013.

Artículo 70.uno.9º de la Ley 37/1992	
<i>Texto vigente hasta 31-12-2012</i>	<i>Texto vigente desde 1-1-2013</i>
<i>Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:</i>	<i>Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:</i>
(...)	(...)
	<i>“9º. Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:</i>
<i>Los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, cuando estos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.</i>	<i>a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.</i>

<p><i>A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.</i></p>	<p><i>A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.</i></p>
<p>[NOTA: al no existir entre 1 de enero de 2010 y 31 de diciembre de 2012 una regla especial de localización para los arrendamientos de medios de transporte a largo plazo, durante dicho periodo de tiempo han resultado aplicables respecto de tales servicios las reglas de localización previstas para las prestaciones de servicios con carácter general, según que el destinatario del servicio sea bien un empresario o profesional o bien un consumidor final (contenidas, respectivamente, en el apartado uno.1º, y los apartados uno.2º y dos, todos ellos del artículo 69 de la LIVA).].</p>	<p><i>b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.</i></p> <p><i>No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando éstas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.</i></p>

3. Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2013 (artículos 66 a 69: modificaciones en la Ley 37/1992, reguladora del IVA).

Con fecha 28 de diciembre de 2012, el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013.

En lo que al IVA se refiere, los artículos 66 a 69 de dicha Ley introducen en la Ley 37/1992, reguladora de dicho impuesto (LIVA), las modificaciones a que nos referiremos a continuación, que tienen efectos a partir del 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida.

a) Devengo del IVA correspondiente a determinadas operaciones intracomunitarias.

Se modifica el artículo 75 de la LIVA para introducir las reglas que se indican a continuación y que deben ser aplicadas para determinar cuándo deben considerarse producido el devengo del IVA correspondiente a las entregas intracomunitarias de bienes exentas de dicho impuesto.

- En general, y salvo en el supuesto especial a que nos referiremos en el punto siguiente, el devengo del IVA correspondiente a las entregas intracomunitarias de bienes que estén exentas del IVA en aplicación de lo previsto en el artículo 25 de la LIVA se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se hubiese producido el inicio de la expedición o el transporte de los bienes objeto de entrega con destino al adquirente en otro Estado miembro de la Comunidad, salvo que con anterioridad a dicha fecha se hubiese expedido la factura correspondiente a la entrega intracomunitaria de bienes de que se trate, en cuyo caso el devengo del IVA correspondiente a tal entrega se considerará producido en la fecha de expedición de tal factura.
- Por excepción a la regla general indicada en el punto anterior, se establece una regla particular de devengo que es aplicable en el caso de las entregas intracomunitarias de bienes que estén exentas del IVA en aplicación del artículo 25 de la LIVA, que resulta aplicable en el caso de que tales entregas sean suministros de bienes de carácter sucesivo o continuado en el tiempo y resulte además que no se hubiese pactado precio por tales entregas o que, habiéndose pactado un precio por las mismas no se hubiese determinado el momento de su exigibilidad o se hubiese pactado tal exigibilidad con una periodicidad superior al mes natural.

En este caso especial, el devengo del IVA correspondiente a las entregas intracomunitarias de bienes en las que concurren los requisitos señalados en el párrafo anterior se producirá el último día de cada mes natural, por la parte proporcional de la contraprestación que corresponda al periodo transcurrido, hasta dicha fecha, desde el inicio de la operación o desde la fecha en que se hubiese producido el anterior devengo.

b) Obligaciones en materia de facturación.

Por lo que respecta a las obligaciones relativas a la facturación de las operaciones, la Ley 17/2012 introduce en la LIVA las modificaciones que se indican a continuación.

- En Modifica varios preceptos de la LIVA simplemente para eliminar la referencia que en los mismos se hace a los “documentos

sustitutivos” de las facturas, también denominados tiques en otras normas que se refieren a la obligación de facturación, como es el Reglamento de Facturas a efectos fiscales que estará en vigor hasta el 31 de diciembre de 2012.

Como comentábamos en el anterior número de este Boletín, el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, aprobó una nueva versión del Reglamento de Facturas a efectos fiscales, en el que, entre otras novedades se establece la desaparición de los denominados “documentos sustitutivos” de las facturas (también conocidos como tiques), y su sustitución por lo que en dicho nuevo Reglamento se denomina “factura simplificada”.

En concreto, los artículos de la LIVA que son modificados únicamente para eliminar esa referencia a los “documentos sustitutivos” de las facturas, que desaparecerán con tal denominación a partir de 1 de enero de 2013, son los siguientes:

- Artículo 88, apartados dos y tres.
- Artículo 89, apartado dos.
- Artículo 163 ter, apartados uno, letra e), y dos.
- Artículo 164, apartado dos, segundo párrafo.
- Artículo 171, apartado uno, número 3º.
- Modifica el apartado dos del artículo 164, con el fin de establecer expresamente lo siguiente:
 - Que las facturas podrán ser expedidas por cualquier medio (en papel o en formato electrónico), si bien la expedición de la factura en formato electrónico requerirá que el destinatario de la misma haya dado su consentimiento para ello (esto último no supone un cambio respecto de la situación actual).
 - Que, cualquiera que sea el medio en que sea expedida la factura (en papel o en formato electrónico), deberá quedar garantizada la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad desde la fecha de su expedición y durante todo el periodo en que resulte obligatoria su conservación.

Estas dos previsiones a que acabamos de hacer referencia en los dos guiones anteriores, son objeto de desarrollo en la nueva versión del citado Reglamento de Facturas a efectos fiscales aprobado por el Real De1619/2012, de 30 de noviembre, que entrará en vigor el 1 de enero de 2013.

c) Supuesto de exención previsto para determinados servicios prestados a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas (incluidas las Agrupaciones de Interés Económico) que estén constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA.

La Ley 17/2012 da una nueva redacción al supuesto de exención contenido en el número 6º del apartado uno del artículo 20 de la LIVA, que es aplicable al caso de determinados servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas (incluidas las Agrupaciones de Interés Económico), que estén constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA.

En la tabla que sigue a continuación se realiza una comparativa de las redacciones del artículo 20.uno.6º de la LIVA vigentes hasta el 31 de diciembre de 2012 y desde el 1 de enero de 2013.

Artículo 20.uno.6º de la Ley 37/1992	
Texto vigente hasta 31-12-2012	Texto vigente desde 1-1-2013
Uno. Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:	Uno. Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:
(...)	(...)
6º. Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan <u>esencialmente</u> una actividad exenta o no sujeta al Impuesto cuando concurren las siguientes condiciones:	6º. Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción , cuando concurren las siguientes condiciones:
a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de las mismas.	a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de las mismas.
b) Que los miembros se limiten a rembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.	b) Que los miembros se limiten a rembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

<p>c) Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención en la forma que se determine reglamentariamente.</p>	<p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>
<p>Se entenderá a estos efectos que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto no exceda del 10 por ciento del total de las realizadas.</p>	<p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>
<p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p>	<p>La exención también se aplicará cuando, cumplido el requisito previsto en la letra b) precedente, la prorrata de deducción no exceda del 10 por ciento y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.</p>
<p>La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.</p>	<p>La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.</p>

El texto finalmente aprobado, que es el resultante de la propuesta de modificación contenida en el Proyecto de Ley que el Gobierno remitió a las Cortes, así como de la enmienda introducida en dicha propuesta por el Senado, no resulta en nuestra opinión todo lo claro que sería deseable, por lo que es previsible que se produzcan ciertas dificultades y discrepancias en su interpretación y, por tanto, en la delimitación del alcance del supuesto de exención a partir del 1 de enero de 2013.

En nuestra opinión, dicha falta de claridad del precepto tiene fundamentalmente su origen en el hecho de que en la nueva redacción del artículo 20.uno.6º de la LIVA se siga utilizando el concepto “una actividad exenta o no sujeta al Impuesto”, pero sin que, a diferencia de lo que ocurría en el texto vigente hasta 31 de diciembre de 2012, se de definición expresa alguna de tal concepto.

Y ello, además, sin que, salvo error por nuestra parte, exista tampoco ese concepto (“actividad exenta o no sujeta al Impuesto”) con carácter general a efectos del IVA, pues a efectos de dicho impuesto lo que existen son hechos imponibles del impuesto (entregas de bienes, prestaciones de servicios, importaciones de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes), o potenciales hechos imponibles, que, respectivamente, pueden estar exentos o no sujetos al mismo, y cuya

realización, en unos casos, origina al empresario o profesional que los efectúa el derecho a deducir en el IVA y, en otros casos, no le origina el citado derecho. Pero, lo que desde un punto de vista jurídico no existe en el IVA son “actividades” exentas o no sujetas al IVA cuya realización origine o no origine el citado derecho a deducir. Sólo desde un punto de vista coloquial, que no técnico-jurídico, puede hablarse de “actividades exentas o no sujetas al IVA” o de un “empresario o profesional exento del IVA”, para referirse, respectivamente, a actividades empresariales o profesionales en el desarrollo de las cuales son realizadas, en mayor o menor grado, operaciones exentas o no sujetas al IVA, o al empresario o profesional que realiza tales actividades.

En este contexto de dificultades de interpretación de la nueva redacción del artículo 20.uno.6º de la LIVA, consideramos que cabe razonablemente mantener una interpretación de dicho precepto en el sentido de que abre la posibilidad de que el supuesto de exención regulado en el mismo pueda ser aplicado en más supuestos de lo que era posible con la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012. Aunque, por otra parte, también podría ocurrir que, incluso dentro de tal interpretación ampliadora del ámbito de aplicación de la exención, resultase por el contrario que a determinados servicios a los que les resultaba aplicable la exención hasta el 31 de diciembre de 2012, no les resulte sin embargo aplicable a partir del 1 de enero de 2013.

d) *Supuesto de exención previsto para los servicios prestados a sus miembros por organismos que no tengan finalidad lucrativa y cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.*

Respecto del supuesto de exención previsto en el número 12º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 para los servicios prestados a sus miembros por organismos que no tengan finalidad lucrativa y cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, ya no se exige el reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria del derecho a aplicar la exención, por lo que la misma resultará de aplicación automática cuando concurren los requisitos establecidos para ello en dicho precepto, entre los que ya no se encuentra el de la obtención previa de dicho reconocimiento del derecho a su aplicación.

En efecto, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012, el artículo 20.uno.12º de la LIVA establecía expresamente, como uno más de los requisitos exigidos para la aplicación del supuesto de exención previsto en dicho precepto, el siguiente: *“El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria (...) según el procedimiento que reglamentariamente se fije”*.

Pues bien, dicho requisito ha sido suprimido en la nueva redacción del artículo 20.uno.12º de la LIVA vigente desde 1 de enero de 2013, por lo que, a partir de dicha fecha, hay que considerar derogado lo previsto respecto de dicho precepto en el artículo 5 del Reglamento del IVA, que establecía lo siguiente:

“El reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las exenciones a que se refieren los números 6º y 12º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se efectuará por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud del interesado.

El reconocimiento del derecho a que se refiere el párrafo anterior, surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará además condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, fundamentan la exención”.

e) Supuesto de exención previstos para determinados servicios de asistencia social, servicios relativos a la práctica del deporte y servicios de carácter cultural, cuando todos ellos sean prestados por entidades o establecimientos privados de carácter social.

En relación con los supuestos de exención previstos en los números 8º, 13º y 14º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, para, respectivamente, determinados servicios de asistencia social, determinados servicios relativos a la práctica del deporte o la educación física, y determinados servicios de carácter cultural, en el caso de que tales servicios sean prestados por una entidad o establecimiento privado de carácter social, la Ley de Presupuestos para 2013 ha modificado el apartado tres del mismo artículo 20, con la siguiente doble finalidad:

- En primer lugar, para eliminar el requisito de que las entidades o establecimientos privados de carácter social deben ser reconocidas como tales por la Administración tributaria, como requisito de necesario cumplimiento para que tales entidades puedan aplicar los citados supuestos de exención.

Por tanto, las entidades o establecimientos privados de carácter social que reúnan los requisitos para ser considerados como tales que se prevén en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del IVA, habrán de aplicar los supuestos de exención previstos en los números 8º, 13º y 14º del apartado uno del mismo artículo 20, sin necesidad de tener que obtener previamente un reconocimiento

expreso por parte de la Administración tributaria de su condición de entidades o establecimientos privados de carácter social.

- Sin perjuicio de lo indicado en el guion anterior, se ha establecido expresamente la posibilidad de que, las entidades o establecimientos que reúnan los requisitos exigidos en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del IVA para ser consideradas como tales a efectos de dicho impuesto, puedan solicitar de la Administración tributaria, si así los desean, su calificación como tales. Dicha calificación tendría eficacia vinculante para la Administración, si bien la misma estará subordinada al mantenimiento de los requisitos exigidos para tener la referida condición.

Por tanto, a partir de 1 de enero de 2013 hay que considerar derogado el artículo 6 del Reglamento del IVA, que, en desarrollo del texto del artículo 20.tres de LIVA vigente hasta 31 de diciembre de 2012, establecía lo siguiente:

“Las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos”.

f) Segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones que sean realizadas por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, como consecuencia del ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario.

No están exentas del IVA aquellas transmisiones de edificaciones que, pese a tener la consideración de segunda o ulterior transmisión de la edificación en cuestión, sean realizadas por una empresa dedicada habitualmente a efectuar operaciones de arrendamiento financiero y resulte que la transmisión de la edificación sea efectuada en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento.

Así resulta de la exclusión prevista para tales casos, en la letra a) del quinto párrafo del número 22º.A) del apartado uno del artículo 20 de la Ley del IVA, a la aplicación de la exención que con carácter general se

establece en el citado número 22ºA para las segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones.

Pues bien, la Ley 17/2012, de Ley de Presupuestos para 2013, ha añadido un segundo párrafo a la referida letra a), con el siguiente tenor: *“Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años”*.

En nuestra opinión, no resulta totalmente claro lo que el legislador ha pretendido hacer con la introducción de dicho párrafo. Una posibilidad sería entender que si la entrega de la edificación se efectúa con anterioridad a la finalización del referido plazo de duración de 10 años del contrato de arrendamiento, tal entrega no resultaría excluida del supuesto de exención previsto con carácter general en el artículo 20.uno.22º de la LIVA. Pero hubiese sido deseable que el legislador hubiese sido más claro al introducir la referida modificación, que parece limitarse a una mera afirmación fáctica, pero sin que quede claro cuales habrían de ser las consecuencias en el supuesto de que la misma no se cumpliese en la realidad.

g) Exenciones de IVA en las importaciones de cigarrillos en régimen de viajero para los viajeros y trabajadores fronterizos en la zona fronteriza con Gibraltar.

La disposición final vigésima tercera de la Ley 17/2012, modifica la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, de represión del contrabando, estableciendo una reducción a 80 del número de cigarrillos que pueden ser importados con exención del IVA en régimen de viajeros, en el caso de los viajeros residentes y trabajadores fronterizos en la zona fronteriza con Gibraltar.

4. Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (artículo 12: modificaciones en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Con fecha 28 de diciembre de 2012, el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

En lo que al IVA se refiere, el artículo 12 de dicha Ley introduce las modificaciones que se indican a continuación en la Ley 37/1992, reguladora del IVA (LIVA), modificaciones que, según lo previsto en su disposición final decimotercera, resultan aplicables desde el mismo día en que fuese publicada la Ley en el Boletín Oficial del Estado (28 de diciembre de 2012).

a) Concepto de entrega de bienes: adjudicación de terrenos o edificaciones realizadas por comunidades de bienes a favor de sus comuneros.

Se introduce un segundo párrafo en el número 2º del apartado dos del artículo 8 de la LIVA, en el que se establece expresamente que, a efectos del IVA, deben considerarse como entregas de bienes “*las adjudicaciones de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizadas a favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación*”.

Según se indica expresamente en la exposición de motivos de la Ley 16/2012, dicha modificación tiene un objetivo meramente clarificador, por lo que parece ser que el legislador está considerando que lo previsto en el referido nuevo párrafo sería asimismo aplicable con anterioridad a la introducción del mismo en la LIVA.

b) Modificación de la base imponible en supuestos de cuotas repercutidas que no son pagadas por el destinatario de la operación.

Se introducen las siguientes modificaciones en el artículo 80 de la LIVA, en lo que se refiere a la rectificación de la base imponible del IVA en aquellos supuestos en los que la cuota del impuesto es impagada por el destinatario de la operación:

- Se establece expresamente que, con posterioridad al auto de declaración de concurso del destinatario de una determinada operación, el empresario o profesional que realizó dicha operación no podrá aplicar el procedimiento previsto en el apartado cuatro del artículo 80 de la LIVA para rectificar la base imponible y la cuota del IVA correspondiente a tal operación (modificación de la base imponible del IVA de una operación por resultar incobrable la cuota de dicho impuesto correspondiente a tal operación), en el caso de que el devengo de dicha cuota se hubiese producido con anterioridad a la fecha de dicho auto.

Obviamente, el empresario que realizó la citada operación si podrá proceder a rectificar la base imponible y la cuota del IVA correspondiente a la misma, pero únicamente por el procedimiento previsto en el apartado tres del mismo artículo 80, establecido específicamente para el caso en el que la cuota del IVA correspondiente a una operación resulta impagada por el destinatario de la misma y este último es declarado en concurso.

- En relación con el requisito de que el empresario que ha realizado la operación haya instado el cobro de la cuota del IVA al deudor mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, que resulta exigible para que dicho crédito pueda considerarse como

incobrable y se abra la posibilidad de modificar a la baja la base imponible del impuesto correspondiente a dicha cuota, se introduciría la siguiente precisión en lo que se refiere a las operaciones a plazo: resultará suficiente instar el cobro de uno de los plazos impagados, para poder con ello proceder a la modificación de la base imponible de todos los plazos que hayan resultado impagados.

En relación con esta modificación, cabe señalar que ya existió en el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992 un párrafo de contenido prácticamente idéntico al anteriormente descrito, durante el período comprendido entre el 28 de octubre de 2009 y el 13 de abril de 2010, y que, posiblemente por un puro error material, fue suprimido con efectos a partir del 14 de abril de 2010 con ocasión de la modificación del artículo 80.cuatro realizada por el Real Decreto-ley 6/2010.

- En la exposición de motivos de la Ley 16/2012 se hace referencia a que mediante la misma se introduce una determinada modificación técnica en la LIVA con una finalidad meramente aclaratoria, y que se refiere a los “supuestos de rectificación de facturas a destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales [por haberse producido el impago de tales facturas por parte de los clientes]”, modificación que sería realizada, dice asimismo la exposición de motivos, “con el objetivo de que, en el caso de pago posterior total o parcial de la contraprestación por el destinatario, este no resulte deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto que se entienda incluida en el pago realizado”.

A este respecto, y una vez vistas las distintas modificaciones que la Ley 16/2012 ha realizado en la LIVA, la única que parece ser que habría de ser la destinada a cumplir con el objetivo anteriormente mencionado, sería la modificación por la que se añade, al texto actual segundo párrafo de la regla 4ª del apartado cinco del artículo 80 de esta última Ley (que actualmente dice: “*Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible*”), el siguiente inciso: “*En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro.C) anterior*”.

Pues bien, si bien es razonable el referido objetivo que, según la exposición de motivos de la Ley 16/2012, se querría conseguir con la modificación que el mismo contendría, lo que sinceramente no acabamos de ver es como tal objetivo se logra con la modificación anteriormente descrita.

Adicionalmente, cabe señalar que si bien es deseable y conveniente conseguir la referida clarificación a que hace referencia la exposición de motivos de la Ley 16/2012, consideramos que la misma no es estrictamente imprescindible. En efecto, en los casos en los que, después de haberse producido la rectificación a la baja de una factura impagada por un cliente consumidor final, se produjese el cobro de la totalidad o de una parte del importe inicialmente adeudado por dicho cliente y, por tanto, según lo previsto en el propio artículo 80 de la Ley del IVA, haya de considerarse incluido en dicha cantidad cobrada la parte de la misma que corresponda al IVA que grava la operación de que se trate, sería desde todo punto de vista descabellada, y totalmente irrazonable en nuestra opinión, una interpretación de la normativa actualmente vigente que pretendiese que el referido cliente consumidor final resultase adicionalmente deudor frente a la Hacienda Pública del referido importe correspondiente a la cuota del IVA que hay que considerar que va incluido en el importe que el mismo paga al empresario que realizó la operación con posterioridad al momento en que este último le rectificó a la baja la factura inicial debido a haberse producido el impago de la misma.

5. Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones relativas a la declaración resumen anual del IVA modelo 390, a la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias modelo 349 y a la declaración de operaciones con terceras personas modelo 347.

Con fecha 21 de diciembre de 2012, el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre, mediante la que se han introducido determinadas modificaciones relativas al contenido, a la elaboración y a las formas de presentación del modelo 390 (declaración resumen anual del IVA).

Respecto del contenido de la declaración resumen anual (modelo 390), y como consecuencia de la elevación de los tipos impositivos general y reducido del IVA el 1 de julio de 2012, que pasaron del 18 y 8 por ciento al 21 y 10 por ciento, respectivamente, se sustituyen las páginas 2, 3 y 4 del modelo 390 por unas nuevas páginas 2, 3 y 4 en las que se incluyen casillas que permiten consignar separadamente las operaciones gravadas de acuerdo con los distintos tipos impositivos vigentes durante el ejercicio 2012:

- **Página 2 – IVA devengado:** se añaden casillas adicionales para poder consignar las operaciones gravadas a los tipos impositivos del 10 y del 21 por ciento.

Del mismo modo, se añaden casillas adicionales para poder consignar las operaciones sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia gravadas a los tipos impositivos del 1,4 y 5,2 por ciento.

- **Páginas 3 y 4 – IVA deducible:** se añaden casillas adicionales para poder consignar las operaciones gravadas a los tipos impositivos del 10 y del 21 por ciento.

En lo que se refiere a la elaboración del modelo 390, se establece expresamente la validez de las declaraciones-resumen anual que se realicen por medio del programa de ayuda elaborado por la AEAT o por cualquier otro medio que genere una declaración que se ajuste a la estructura de datos definida y publicada en la página web de la AEAT.

Asimismo, en los supuestos de obtención del modelo 390 de acuerdo con medios como los arriba mencionados, y con la finalidad de facilitar una vía de presentación telemática del modelo 390 sin necesidad de disponer de un certificado electrónico (mientras se garanticen unos niveles de seguridad suficientes), se introduce la posibilidad, para los sujetos pasivos que NO estén obligados a presentar el modelo 390 por vía telemática a través de internet, y que hayan obtenido dicho modelo utilizando el servicio de impresión a través de la Sede electrónica, de presentar el modelo 390 en impreso o mediante el envío de un mensaje SMS.

Por otro lado, la Orden HAP/2725/2012 establece también determinadas modificaciones en lo que se refiere a las formas de presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) y de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

En este sentido y al igual que para el modelo 390, se habilita, para los sujetos pasivos que no estén obligados a la presentación por vía telemática a través de internet, la posibilidad de presentar los modelos 347 y 349 mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado por la AEAT o bien mediante el envío de un mensaje SMS.

6. Orden HAP/2652/2012, de 5 de diciembre, por la que se aprueban las tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con fecha 14 de diciembre de 2012, el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Orden HAP/2652/2012, por la que se aprueban las tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Consideramos que, según se desprende de lo previsto en su disposición final única (entrada en vigor de la Orden), y en su disposición derogatoria

única (mediante la que se deroga la Resolución de 24 de febrero de 2003, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprobaron determinadas tablas a utilizar para efectuar las citadas devoluciones), las referidas tablas de devolución aprobadas por la Orden a que nos estamos refiriendo deberían ser aplicadas a partir del día 15 de diciembre de 2012 por las citadas entidades colaboradoras. Y ello pese a que tal interpretación podría plantear ciertas dudas, debido al hecho de que, tal y como se indica en el preámbulo de la propia Orden, la misma se dicta en virtud de la habilitación que el artículo tres del Real Decreto 1619/2012 realiza en favor del Ministro de Hacienda a tal fin, y resultando sin embargo que, según lo previsto en la disposición final cuarta de dicho Real Decreto, el mismo no entra en vigor hasta el 1 de enero de 2013.

A diferencia de lo que ocurría con las tablas de devolución aprobadas por la Resolución de 24 de febrero de 2003, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (cuya derogación se declara por la disposición derogatoria única de la Orden a que nos estamos refiriendo), Resolución esta en la que se establecían cantidades fijas a devolver a los viajeros (y, por tanto, comisiones fijas a obtener por las entidades colaboradoras), en las tablas de devolución aprobadas mediante la Orden a que nos estamos refiriendo se adopta un enfoque diferente, pues en las mismas se establecen importes mínimos a devolver por la entidad colaboradora. el citado Real Decreto, de manera que tales entidades tienen la posibilidad de aumentar dichos importes y, por tanto, disminuir el importe de su comisión. De esta manera, se favorece la competencia entre entidades colaboradoras, en beneficio de los viajeros.

7. Propuesta de modificación del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido.

Con fecha 18 de diciembre de 2012, la Comisión Europea hizo pública una propuesta que tiene por objeto la modificación del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido (documento COM (2012) 763 final).

Las modificaciones del citado Reglamento que propone la Comisión tienen como finalidad aportar definiciones y aclaraciones en relación con determinadas reglas de localización previstas en la Directiva 2006/112/CE para determinar el lugar en donde a efectos del IVA deben considerarse realizadas determinadas prestaciones de servicios.

Recogemos a continuación algunos de los aspectos más importantes contenidos en la Propuesta, si bien debemos señalar que, obviamente, el contenido de la misma puede sufrir modificaciones durante el proceso de tramitación de su aprobación por el Consejo europeo.

a) Servicios de telecomunicación, servicios de radiodifusión y servicios prestados por vía electrónica.

- Se establece una definición de los servicios de telecomunicación, de los servicios de radiodifusión, de los servicios de televisión y de los servicios electrónicos.

Se establecen asimismo listas no definitivas y no exhaustivas de ejemplos de servicios que encajan dentro de dichas definiciones.

- Se aclara el tratamiento a dar a los servicios de radiodifusión y de televisión que se prestan a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o a través de un portal o plataforma que pertenece a un intermediario o a un tercero que interviene en la prestación del servicio.
- Se precisa que una persona jurídica que no tiene la condición de empresario o profesional se entiende establecida donde tenga la sede de su actividad económica o establecimiento permanente.
- Se establece que cuando el destinatario del servicio no comunica su número de identificación a efectos del IVA al prestador, este último está autorizado a considerar que el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional a efectos de dicho impuesto, salvo que el prestador disponga de información que sugiere lo contrario.
- Con la finalidad de evitar conflictos de competencias entre los Estados miembros en los supuestos en los que el destinatario del servicio está establecido o tiene residencias habituales en varios Estados miembros, la propuesta precisa los elementos a tener en cuenta para determinar cual es el mejor lugar en donde debe considerarse producido el consumo del servicio y, por tanto, el lugar en donde debe considerarse prestado el mismo.
- También se aclara cual debe considerarse el lugar en donde deben considerarse realizados los servicios cuando los mismos se prestan en lugares fijos como, por ejemplo, en cabinas telefónicas o en café-internet, casos en los que es muy difícil determinar cuales son las características de la persona que utiliza el servicio.
- En el caso de utilización de tarjetas de prepago o SIM para recibir servicios de telecomunicaciones, se precisa que el servicio se entenderá localizado en el Estado miembro donde se han vendido estas tarjetas.
- Cuando los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión se prestan por una línea fija conectada a un inmueble residencial, a una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo, se precisa

que se entenderá que el servicio se localiza en el Estado miembro donde radica el inmueble residencial.

- Se precisa que los servicios de telecomunicación, radiodifusión, televisión y los servicios electrónicos, prestados por los hoteles u otros establecimientos de alojamiento a sus clientes, tendrán el mismo tratamiento que el servicio de alojamiento en sí mismo. Dependiendo del modo de facturación de los mismos, se considerarán que forman parte del servicio de alojamiento o que son accesorio al mismo.
- Se establece una lista de los elementos que el prestador del servicio puede utilizar como prueba para determinar cuál es el lugar del domicilio de los destinatarios que no sean empresarios o profesionales.

b) Servicios relacionados con bienes inmuebles.

- La propuesta de modificación define lo que debe entenderse por “bien inmueble”.
- Se precisa también cuando debe entenderse que un servicio está relacionado con un bien inmueble, y se establecen sendas listas de servicios que, a título de ejemplo, hay que considerar que son, respectivamente, servicios relacionados con un inmueble, y servicios que hay que considerar que no son servicios relacionados con un inmueble.

c) Acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares.

Se precisa que el tratamiento a dar a efectos del IVA a los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, no depende de la forma en que se distribuyen los billetes de acceso a las mismas. En todo caso, el servicio de acceso a las referidas manifestaciones se entiende realizado donde dichas manifestaciones tienen lugar

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 15 de octubre de 2012 (nº de recurso 3633/2009), de 2 de noviembre de 2012 (nº de recurso 4869/2009) y de 28 de noviembre de 2012 (nº de recurso 5300/2009).

Hecho imponible – Importaciones de bienes (operaciones asimiladas a importaciones) - Bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero, que son utilizados para la construcción de buques que estarán afectos a la navegación marítima internacional.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en estas dos sentencias sobre sendas liquidaciones practicadas a las empresas recurrentes por parte de la Administración tributaria por el concepto IVA a la importación, como consecuencia de la realización por parte de las primeras, a juicio de esa Administración, de operaciones no contempladas en la autorización que les fue concedida para la gestión de sendos Depósitos Distintos del Aduanero Privados (DDAs).

En concreto, en ambos casos, las entidades recurrentes tenían autorizadas la gestión de dichos DDAs para almacenar maquinaria y mercancías vinculadas al citado régimen para la construcción de buques, en los términos y condiciones que figuraban en sus autorizaciones, si bien la Administración tributaria consideró que las entidades recurrentes realizaron operaciones no contempladas en las mismas: a saber, la incorporación de dicha maquinaria y mercancías a los buques que estaban siendo construidos por dichas entidades. Hechos estos que, a juicio de la Administración tributaria, determinaba el abandono y ultimación del régimen de Depósito Distinto del Aduanero y la obligación de liquidar el IVA.

Por su parte, las entidades recurrentes alegaban sobre la incorrección de dichas liquidaciones, argumentando, en esencia y entre otras cuestiones, que el hecho de trasladar las maquinarias y mercancías almacenadas en los DDAs para llevarlas al punto en el que se estaba construyendo el buque suponía solo la ultimación del régimen, pero no se trataba de un incumplimiento del mismo, ni tampoco del “abandono” de dicho régimen.

El Tribunal Supremo, en estas sentencias, estima el recurso de casación interpuesto por las empresas recurrentes, al entender que, efectivamente, la incorporación de los equipos y mercancías al buque en construcción sólo ultima el régimen de depósito y no supone el incumplimiento del régimen suspensivo, ni tampoco su abandono.

Señala el Alto Tribunal que no cabe hablar de incumplimiento de las condiciones autorizadas para el funcionamiento del Depósito Distinto del Aduanero por no haberse ajustado las empresas a las manipulaciones usuales a las que se podían someter las mercancías vinculadas al mismo (como son las destinadas a garantizar su conservación), sino que debe

entenderse que la incorporación de los elementos al buque en construcción solo ultima el depósito, de acuerdo con sus reglas y fines para las que fue concedido (esto es, el almacenamiento de mercancías para ser incorporadas a los buques en construcción).

No entenderlo así supondría, en opinión del Tribunal Supremo, que el otorgamiento por parte de la Administración del régimen de Depósito Distinto del Aduanero para almacenar materiales y equipos para la construcción de los buques carecería de sentido, ya que su concesión tiene por finalidad precisamente evitar la carga financiera del IVA soportado en las adquisiciones de dichos bienes, objetivo que no podría cumplirse de entenderse que la incorporación al buque de dichos elementos supone necesariamente el abandono irregular de dicho régimen y, por tanto, su tributación en el Impuesto en concepto de importación de bienes o de operación asimilada a importación de bienes.

2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de noviembre de 2012. Nº de recurso 703/2010.

Exención en operaciones inmobiliarias – Renuncia a la exención – Cumplimiento del requisito consistente en que el adquirente suscriba una declaración en la que justifique su condición de empresario o profesional a efectos del IVA, con derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de los bienes inmuebles.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la validez de la renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias y, en concreto, sobre el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 8 del Reglamento del IVA relativo a la necesidad de que el adquirente suscriba una declaración en la que justifique su condición de empresario o profesional a efectos del IVA con derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición del bien inmueble.

En concreto, la cuestión primordial objeto del recurso de casación es la relativa a la validez de la renuncia a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto y en el mencionado artículo 8 del Reglamento del IVA, por la simple consignación en la escritura de compraventa del bien inmueble (unos terrenos) de la repercusión del IVA al adquirente, y entender así cumplido el requisito de declaración, por parte del adquirente, de su condición de empresario con derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de los terrenos.

La entidad recurrente interpuso recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que entendió que no puede considerarse cumplimentados los requisitos exigidos para la renuncia a la exención, al faltar la declaración suscrita por el adquirente de que es empresario o profesional a efectos del IVA con derecho a la deducción total del Impuesto soportado, por considerar el TSJ de Madrid insuficiente, a

estos efectos, la mera mención de la repercusión del IVA por parte del transmitente en documento público, ya que, de lo contrario, se faltaría al principio de seguridad y certeza requeridos por la norma en la actuación del adquirente del inmueble para la válida renuncia a la exención.

Pues bien, en esta sentencia, el Tribunal Supremo no comparte dicha apreciación y estima el recurso de casación, revocando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Para ello, el Alto Tribunal hace uso de su jurisprudencia respecto de la renuncia a la exención del IVA en supuestos de enajenaciones inmobiliarias, si bien hemos de resaltar que, paradójicamente, toda la jurisprudencia a la que se hace mención en la sentencia versa fundamentalmente, en nuestra opinión, sobre la cuestión del cumplimiento del requisito relativo a que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes inmuebles.

Recordemos, en este sentido, que el Alto Tribunal ha venido considerando en diversas ocasiones que hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el IVA en la propia escritura de compraventa, ya que, de esta forma, es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación se sujeta al IVA.

Pues bien, a nuestro juicio, cabría entender razonablemente que, en esta sentencia, el Tribunal Supremo considera aplicable dicha argumentación también respecto del requisito establecido reglamentariamente consistente en que el adquirente suscriba una declaración en la que justifique su condición de empresario o profesional a efectos del IVA con derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición del bien inmueble. Es decir, cabría considerar que no resulta esencial para la renuncia a la exención el requisito consistente en que se produzca literalmente una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de empresario o profesional a efectos del IVA con derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de los bienes inmuebles, sino que sería suficiente la existencia de cualquier otra referencia que permita determinar de manera fehaciente la voluntad de ambas partes de que la transmisión del inmueble quede sujeta al IVA.

En este sentido, el Tribunal Supremo parecería admitir en esta sentencia que dicha referencia puede consistir en el hecho de que en la escritura de compraventa conste expresamente que el transmitente repercute al adquirente la cuota del IVA correspondiente, habiendo quedado constancia además, en el caso aquí enjuiciado, que esta última abonó al transmitente el importe correspondiente a la cuota del IVA repercutida con ocasión de la entrega del bien inmueble.

3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de noviembre de 2012. Nº de recurso 6371/2011.

Concepto de empresario o profesional – Actuación de las Comunidades de Regantes que realizan la ordenación y el aprovechamiento de las aguas.

El Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar en esta sentencia, al igual que ya lo hiciera en su sentencia de 18 de julio de 2011, sobre la actuación de las Comunidades de Regantes y la no sujeción al IVA establecida en el artículo 7.11º de la Ley del Impuesto respecto de aquellas operaciones realizadas por las mismas que tengan por finalidad la ordenación y el aprovechamiento de las aguas.

El origen de la controversia se centraba en la liquidación provisional por IVA correspondiente al año 2003, practicada por la Administración tributaria a una Comunidad de Regantes, en la que se eliminaba la deducción de todo el IVA soportado por la Comunidad en dicho año, basándose para ello en lo establecido en el artículo 7.11º de la Ley del IVA respecto de la no sujeción al Impuesto de las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes.

La cuestión debatida se circunscribía, por tanto, a determinar si las operaciones llevadas a cabo por la Comunidad de Regantes están o no sujetas al IVA, generando la deducibilidad o no del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por la misma. En concreto, en el caso enjuiciado, dichas operaciones consistían en la distribución y comercialización de aguas, distintas de las concedidas por la Confederación Hidrográfica a la que pertenecía dicha Comunidad de Regantes, que eran adquiridas a terceros a título oneroso o desalinizadas por la propia Comunidad y posteriormente distribuidas y comercializadas también a título oneroso entre los comuneros y terceros.

La posición mantenida por la Comunidad de Regantes era favorable a admitir la deducción de las cuotas del IVA soportadas, al considerar que las operaciones efectuadas por ella debían entenderse excluidas del supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.11º de la Ley del IVA, al no poder considerarlas como operaciones realizadas para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

Tesis que no fue compartida por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, quien, pese a reconocer que no todas las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes son necesariamente de aprovechamiento y distribución de las aguas, sí consideró sin embargo que, en el caso aquí enjuiciado de operaciones relativas a la comercialización y desalinización de aguas por parte de dicha Comunidad de Regantes, entran de lleno en el supuesto de no sujeción al que hace referencia el artículo 7.11º de la Ley del IVA.

Ante esta decisión, la Comunidad de Regantes interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, quien finalmente estima el recurso, casando la sentencia de instancia.

El Alto Tribunal considera, en primer lugar, que el artículo 7.11º de la Ley del IVA española se inserta dentro de los supuestos de no sujeción permitidos por el actual artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE (anteriormente, artículo 4.5 de la Sexta Directiva) que establece que, con carácter general, los Estados, regiones, provincias, municipios y demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos del IVA (de “empresarios” o “profesionales”, en terminología de la Ley del IVA española) respecto de aquellas actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.

Recuerda el Alto Tribunal, en segundo lugar, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sostenido que la aplicación de dicho precepto requiere de la concurrencia de dos requisitos: la cualidad del organismo público y el ejercicio de actividades por parte de éste en su condición de autoridad pública.

Para el Tribunal Supremo no ofrece mayor duda que las Comunidades de Regantes son, de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley de Aguas de 2001, corporaciones de derecho público adscritas al organismo de cuenca, cuyos estatutos deben incluir la finalidad y el ámbito territorial de aplicación del dominio público hidráulico. Es por ello que, a juicio del Alto Tribunal, el supuesto de no sujeción del artículo 7.11º de la Ley del IVA resulta aplicable únicamente a aquellas actividades realizadas por las Comunidades de Regantes en el ejercicio de sus funciones públicas.

Pues bien, en el caso que es enjuiciado en esta sentencia, el objeto de la Comunidad de Regantes es el aprovechamiento para riego de las aguas provenientes de un determinado embalse situado en la Confederación Hidrográfica del Segura, por lo que el Tribunal Supremo entiende que esa concreta actividad, y no otra, es la actividad que pudiera entenderse desarrollada por la Comunidad en el ejercicio de sus funciones públicas. Ahora bien, ocurre paradójicamente que, en el caso enjuiciado, se probó la inexistencia de dicho embalse, por lo que, evidentemente, dicha Comunidad de Regantes no pudo desarrollar en 2003 actividad alguna que estuviese comprendida dentro del ejercicio de las funciones públicas que tenía reconocidas, debido precisamente a la inexistencia del embalse del cual la Comunidad debía realizar el aprovechamiento de sus aguas para riego.

Esto lleva al Tribunal Supremo a concluir que las operaciones realizadas por la Comunidad de Regantes en 2003 y consistentes en la distribución y comercialización de aguas (distintas de las que tenía concedidas por la Confederación Hidrográfica del Segura a la que pertenecía dicha Comunidad), que eran adquiridas a terceros a título oneroso o desalinizadas por la propia Comunidad y posteriormente distribuidas y comercializadas también a título oneroso entre los comuneros y terceros, no

se incluyen en el supuesto de no sujeción del artículo 7.11º de la Ley del IVA, siendo, por lo tanto, dichas operaciones generadoras del derecho a la deducción del IVA soportado con motivo de la adquisición de bienes y servicios por parte de la Comunidad de Regantes.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de noviembre de 2012. Nº de recurso 1577/2010.

Hecho imponible – Operación de restructuración empresarial – Supuesto de no sujeción por transmisión de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios – Transmisión de unas naves o locales arrendados sin cesión de estructura organizativa.

La cuestión debatida en esta sentencia se centra en la aplicación del supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA para las operaciones de restructuración empresarial, que no es sino la trasposición a derecho interno de lo dispuesto en el artículo 19 de la actual Directiva 2006/112/CE (anteriormente, artículo 5.8 de la Sexta Directiva).

El asunto objeto de controversia se centraba en la adquisición por parte de la empresa recurrente de una serie de naves o locales en donde dos sociedades desarrollaban la actividad empresarial de explotación de un concesionario de automóviles. Estas dos sociedades transmiten, por su parte, a una tercera entidad, todos los bienes y derechos afectos a las actividades del concesionario (tales como los pedidos de los vehículos nuevos, el servicio oficial de postventa y la distribución de recambios) e igualmente transmiten a la empresa recurrente la clientela y el fondo de comercio vinculados a las actividades de concesionario.

De esta forma, la empresa recurrente adquiere, por un lado, de sus propietarios, las naves en donde se desarrollaba la actividad de explotación de un concesionario de automóviles y, por otra parte, adquiere, de las dos sociedades que hasta ese momento desarrollaban dicha actividad en las naves, la clientela y el fondo de comercio vinculados a dichas actividades de concesionario. Una vez adquiridas las naves, la empresa recurrente arrienda los locales adquiridos a esa referida tercera entidad, para que esta última desarrolle la actividad de concesionario. Todas estas operaciones se instrumentalizaron en un mismo contrato de compraventa formalizado en escritura pública fechada en diciembre de 2006.

Pues bien, las naves o locales fueron transmitidos a la empresa recurrente por dos empresarios, siendo uno de ellos el que, si bien previamente emitió una factura repercutiendo la cuota del IVA correspondiente, posteriormente anuló dicha repercusión remitiendo una factura rectificativa, al entender que la transmisión de las naves se encuadraba dentro del supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA.

Esta misma conclusión de aplicación del citado supuesto de no sujeción fue alcanzada, tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, como por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

No estando de acuerdo la empresa recurrente que había adquirido las naves con dichas resoluciones, plantea el correspondiente recurso de casación, alegando, en esencia, que la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del IVA a la transmisión de las naves o locales no se ajusta a la correcta interpretación de dicho artículo, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, por entender, a su juicio que el objeto de la compraventa no es una empresa o una parte autónoma de una empresa, sino únicamente unos activos inmobiliarios, pues si bien el empresario transmitente (sociedad limitada) se dedicaba a la actividad de arrendamiento carecía de estructura y personal dedicado a dicha actividad.

Pues bien, el Tribunal Supremo en esta sentencia desestima el recurso de casación al considerar que la transmisión de dichas naves o locales deben entenderse comprendida dentro del supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA.

Resulta significativo, a estos efectos, que el Tribunal Supremo considere -al igual que hizo en su momento el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco- que, en base a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre esta materia establecida en la sentencia de 27 de noviembre de 2003 (asunto Zita Modes), nos encontramos ante un supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del IVA, pese a que no se transmita nada más que las naves o locales –sin cesión de organización o estructura alguna-, ya que, a juicio del Alto Tribunal, en el caso aquí enjuiciado en el que dichos bienes se encuentran afectos al desarrollo de una actividad empresarial consistente en el arrendamiento de los locales o naves transmitidos, no resulta necesaria la transmisión de una especial estructura u organización para encontrarnos ante una transmisión de una serie de elementos corporales (las naves o locales) que constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios (la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles).

Así al menos parece desprenderse de lo dicho por el Tribunal Supremo, que señala textualmente en el segundo párrafo de su fundamento de derecho tercero que “ (...) *teniendo en cuenta el estado actual de la doctrina sobre la materia, reflejado en la Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003 (asunto Zita Modes Sarl), la ahora impugnada en casación entiende, con buen criterio igualmente, que la existencia o no de cesión de una organización para continuar en la actividad del “tradens” o iniciar una nueva, es de valoración casuística, tras lo cual aprecia que [la sociedad limitada transmitente], que se dedicaba a la actividad de arrendamiento cede los tres locales a la entidad recurrente, la cual los arrienda a su vez al nuevo concesionario, haciendo posible así la continuidad de esta actividad,*

añadiendo que en el caso enjuiciado no resultaba necesaria la transmisión de una especial estructura y organización”.

De esta forma, a nuestro juicio, el Alto Tribunal parece admitir que se pueda producir la transmisión de una unidad económica autónoma cuando, respecto de una actividad consistente en el arrendamiento de unos determinados bienes inmuebles, estos bienes son transmitidos sin que se acompañen de una estructura organizativa, criterio éste que puede resultar controvertido con respecto a lo previsto actualmente en la letra b) del artículo 7.1º de la Ley del IVA, que excluye del supuesto de no sujeción a la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa, en aquellos casos en que el transmitente tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA exclusivamente por su condición de arrendador de bienes.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 597/2009, de 15 de noviembre de 2012.

Hecho imponible – Sujeción de los servicios de reparación de vehículos en garantía que son asumidos en primera instancia por el distribuidor español, pero que posteriormente le son resarcidos por su matriz, a quien el distribuidor español había adquirido los vehículos - Autoconsumo de servicios – Servicios de reparación a título gratuito prestados en el marco de garantías prestadas sin ser ello obligatorio.

El TEAC resuelve acerca de la naturaleza y sujeción al IVA de los servicios de reparación de vehículos en garantía.

La sociedad reclamante es distribuidora en exclusiva para España de camiones, autobuses, chasis, maquinaria, así como de accesorios y equipamiento y otros productos (en adelante, sociedad distribuidora española). Tales bienes le son suministrados a dicha sociedad por su entidad matriz con domicilio fiscal en Suecia (en adelante, matriz sueca).

Dichos productos están cubiertos por una garantía que concede la matriz sueca, y que suponen para la distribuidora española lo siguiente:

- un gasto, en concepto de facturas de los concesionarios y talleres por las reparaciones efectuadas; y
- un ingreso por la repercusión parcial o total de dichos gastos a la matriz sueca.

Por dicha repercusión de los gastos a la matriz sueca, la distribuidora española no emite facturas, sino que la matriz sueca emite una nota de abono por el concepto de pago de garantías. Al tratarse de notas de abono, la distribuidora española resta su importe del total del importe de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realiza a su matriz sueca.

En relación con las referidas garantías, las principales cuestiones sobre las que se pronuncia el TEAC son las que indicamos a continuación.

- a) Determinar si los importes que abona la matriz sueca a la distribuidora española por las garantías están sujetos al IVA y, por tanto, debe incrementarse la base imponible del IVA declarada por la distribuidora española.

Entiende el TEAC, tras analizar los contratos entre ambas sociedades, que es la matriz sueca el garante de las operaciones aunque, posteriormente, proceda a resarcir a la entidad española, al contrario de lo que sucede con las garantías legales amparadas por la Ley 23/2003, de 10 de julio, de

Garantías en la Venta de Bienes de Consumo, “en las que el garante es en todo caso el vendedor”.

Por tanto, entiende el TEAC que las cantidades pagadas por la matriz sueca a la entidad española no tienen carácter indemnizatorio, ya que se trata de cantidades pagadas a quien se encuentra en un escalón inferior al de garante de la cadena de distribución actuando en estas operaciones de reparación en nombre propio, por lo que se trata de contraprestación de prestaciones de servicios sujetas a IVA.

En este sentido, concluye el TEAC que procede el incremento de la base imponible del IVA declarada por la distribuidora española en la cuantía correspondiente a los abonos que le son realizados por la matriz sueca, que fue realizada por la Inspección.

- b) Determinar si existe autoconsumo de servicios sujeto al IVA, como consecuencia de la realización de servicios de reparación de vehículos efectuadas con ocasión de las denominadas garantías de campaña y garantía “goodwill”, que son efectuados a título gratuito sin que exista obligación de ello.

En relación con esta cuestión, el TEAC señala que, de acuerdo con la normativa del IVA, para que dichos servicios se consideren como autoconsumo deben darse dos requisitos:

- Que se trate de prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito.
- Que se trate de prestaciones de servicios realizadas para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

Y a este respecto concluye el TEAC lo siguiente:

- La distribuidora española no está obligada por Ley a hacerse cargo de las reparaciones correspondientes a esas garantías y, por tanto, dichos servicios no pueden considerarse incluidos en el precio satisfecho, haciéndose cargo de los mismos por motivos comerciales de forma gratuita.
- Se trata de prestaciones de servicios realizadas por la distribuidora española para fines ajenos a su actividad empresarial de la distribuidora española, ya que dichos servicios de reparación no son necesarios para el desarrollo tal actividad, ni para incrementar sus ventas, sino que favorecen únicamente al propietario del vehículo, que *“recibe gratuitamente un servicio que, en otro caso, debería satisfacer, con el IVA correspondiente”*.

Confirma por tanto el TEAC la posición adoptada por la Inspección, en el sentido de considerar que la prestación de los servicios de reparación de automóviles de forma gratuita a sus clientes por parte de la distribuidora

española deben ser consideradas cesiones efectuadas "para fines ajenos a la empresa" en el sentido en que esta apostilla del artículo 6.2 de la Sexta Directiva comunitaria, a juicio del TEAC, debe ser interpretada. En consecuencia, tal cesión gratuita dará lugar a la realización de un autoconsumo de servicios gravado por el IVA por aplicación del artículo 12.3º de la Ley reguladora de dicho impuesto.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2172/2010, de 15 de noviembre de 2012.

Exenciones – Operación inmobiliaria – Segunda o ulterior transmisión de un inmueble que efectuada como consecuencia del ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero: no está exenta de IVA.

La cuestión que resuelve el TEAC en esta resolución se refiere a la aplicación de la excepción a la exención establecida en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA para las segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones, cuando la entrega se produce como consecuencia del ejercicio anticipado de una opción de compra acordada dentro de un contrato de arrendamiento financiero.

La reclamante ejerció de forma anticipada el derecho de opción de compra habiéndose repercutido el IVA por el vendedor.

Posteriormente, la Administración inició procedimiento de verificación de datos por el que se formuló propuesta de liquidación provisional por TPO, al considerar que el ejercicio anticipado del derecho de la opción de compra tiene la consideración de segunda o ulterior entrega de edificación, exenta del IVA y por lo tanto, sujeta a ITP en su modalidad de TPO, ya que no le sería de aplicación la excepción a la exención del artículo 20.Uno.22º de la LIVA.

En este sentido, y en aras a dilucidar la dicha cuestión el TEAC hace referencia a la sentencia del TS de 11 de junio de 2012 que afirma que *“el adelanto del ejercicio de la opción de compra de un inmueble correspondiente a un leasing inmobiliario significa, en definitiva, el ejercicio de la misma, y no una segunda o ulterior entrega sujeta pero exenta de IVA y sujeta en consecuencia a la modalidad de TPO del ITP”*.

En conclusión, como no podía ser de otra manera, el TEAC sigue la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este punto, y declara que el artículo 20.Uno.22º de la LIVA no exige que la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero se ejercite en un plazo determinado, por lo que la entrega de los inmuebles arrendados estará sujeta a IVA y no al ITP, con independencia del momento en que la misma se lleve a cabo, siempre que el referido contrato esté en vigor en el momento de su ejercicio.

Para concluir, cabe comentar que, con toda seguridad, la modificación del artículo 20.uno.22º de la Ley del IVA que ha sido efectuada por la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013 (a que nos hemos

referido en la letra f) del apartado 3 de Normativa de este mismo Boletín), tiene que ver con la jurisprudencia del Tribunal Supremo a que se refiere el TEAC en esta resolución. Si bien debemos añadir que tal modificación adolece en nuestra opinión de falta de claridad.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3972/2010, de 15 de noviembre de 2012.

Deducciones - Sectores diferenciados de actividad en Universidades: enseñanza e investigación – Deducción según el porcentaje de deducción común a ambos sectores de las cuotas de IVA soportadas por bienes o servicios destinados a la actividad de investigación general o básica, pues debe considerarse que tales bienes y servicios también son utilizados en el sector diferenciado de actividad constituido por la actividad de enseñanza.

En esta resolución, el TEAC se pronuncia sobre la determinación del régimen de deducción que debe darse a las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse por una Universidad en la realización de proyectos de investigación básica.

La Universidad recurrente realiza actividades sujetas y no exentas (la investigación aplicada) y otras sujetas y exentas (la enseñanza).

Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinan exclusivamente a la realización de la actividad de enseñanza no son deducibles, puesto que se destinan a una actividad que no genera el derecho a deducir.

En cambio, sí son deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinan exclusivamente a la actividad de investigación aplicada.

La cuestión que resuelve el TEAC consiste en determinar el régimen de deducción que debe darse a las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse en proyectos de investigación básica.

Considera el TEAC que es innegable la conexión de la investigación básica tanto con la enseñanza como con la investigación aplicada, y que, por tanto, los gastos soportados como consecuencia de la misma resultan afectos tanto a la enseñanza como a la investigación aplicada, y por ello, concluye el TEAC, *“no pueden ser objeto de deducción en su totalidad, en cuanto que no se ha acreditado en ningún momento por la Universidad su afectación exclusiva a la investigación aplicada, esto es, a actividades sujetas y no exentas”*.

Concluye por tanto el TEAC que, conforme lo anterior, y *“siendo clara la relación de la investigación general o básica tanto con la actividad de enseñanza como con la de investigación sujeta y no exenta [...] de la*

Universidad, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados [...] en ambas actividades u operaciones serán deducibles en la medida en que se afecten a las operaciones que generan el derecho a la deducción [...] por aplicación del porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores.”.

Para concluir, cabe señalar que el TEAC indica expresamente en su página web que es consciente de que existen dos sentencias de la Audiencia Nacional que siguen un criterio contrario al seguido en la presente resolución, pese a lo cual el TEAC considera oportuno mantenerla en tanto que no haya un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, dado que ambas sentencias de la Audiencia Nacional han sido recurridas en casación ante aquél tribunal.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3258/2011, de 15 de noviembre de 2011.

Devoluciones – Devoluciones a empresarios no establecidos – Empresa suiza que vende determinados bienes a empresas españolas que los importan – Sistema de promoción en virtud del cual la empresa suiza acaba haciéndose cargo del importe correspondiente a un descuento, y al IVA que corresponde a dicho importe, que las empresas españolas otorgan a sus clientes cuando les venden los referidos productos – Derecho de la empresa suiza a obtener la devolución de dicho IVA.

El supuesto de hecho a que se refiere a que se refiere esta resolución está definido por las siguientes características:

- a) La reclamante (en adelante, X, S.A.) es una empresa que vende desde Suiza (exporta) cápsulas de [café] con destino al territorio de aplicación del IVA español.
- b) Dichos productos son importados en España por la sociedad Y, S.A. dedicada a la comercialización en exclusiva de dichos productos, actuando en nombre propio y por cuenta propia. Además, Y, S.A. también comercializa, junto con otros establecimientos, las máquinas de café fabricadas para la utilización de dichas cápsulas.
- c) En el marco del acuerdo de distribución, la reclamante viene obligada a llevar a cabo determinadas labores promocionales de los productos W a consumidores finales dentro del territorio español, y, a tales efectos, suscribió un contrato con la sociedad Z, S.A. en cuya virtud le encarga a esta última la realización de servicios de promoción de los productos W en España, así como la supervisión de la distribución a los consumidores finales.
- d) Durante el año 2009 la reclamante organizó determinadas campañas de promoción ligadas a la compra de máquinas de café, en virtud de las cuales los consumidores que las adquirirían del distribuidor autorizado

recibían un cupón por valor de cincuenta o sesenta euros (IVA incluido) que les era entregado por el establecimiento donde se producía la venta de las máquinas.

- e) Dichos cupones eran utilizados por los adquirentes de las máquinas para la adquisición de cápsulas de café y, tras su verificación, Z, S.A. satisfacía el importe de los cupones a los establecimientos de Y, S.A. donde se producía la venta de las cápsulas con descuento, actuando en nombre y por cuenta de X, S.A., que es quien, a la postre, acababa asumiendo el coste del descuento instrumentalizado a través de dichos cupones.

La empresa suiza X,S.A. pretendía la devolución al amparo del procedimiento especial previsto para los empresarios no establecidos en España, de las cuotas de IVA incluidas en los importes de cincuenta o sesenta euros de los cupones, puesto que era ella quien finalmente asumía el coste total del valor del cupón, basándose para ello en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el tratamiento en dicho impuesto de los sistemas de vales descuento (fundamentalmente, la sentencia de 24 de octubre de 2006 en el asunto C-317/94, Elida Gibbs).

Pues bien, en esta resolución el TEAC confirma la validez del acuerdo por el que la Administración tributaria denegó a la empresa suiza la devolución de tales cuotas.

En su resolución., el TEAC reconoce que, como indica el reclamante en sus alegaciones, efectivamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre supuestos en los que se contemplan sistemas de descuentos, entre otras, en la sentencia de 24/10/1996 (Asunto C-317/1994, Elida Gibbs), pero entiende el TEAC que, los supuestos tratados por el TJUE, *“contemplan, precisamente, el ingreso previo realizado por el fabricante sobre un precio (base imponible) que después resulta corregido a la baja en el importe de los descuentos concedidos por su cuenta. En ellos, el fabricante ingresó en la Hacienda Pública un IVA calculado sobre una base imponible superior a la resultante del conjunto de la operación. Pero en todos ellos los sujetos intervinientes son sujetos pasivos en un mismo territorio de aplicación del impuesto.*

El caso que nos ocupa es distinto: el fabricante, W nunca ingresó cuota de IVA alguna por dichas entregas, pues se trataba, para él, de exportaciones, exentas en origen. El IVA correspondiente a las correlativas importaciones fue satisfecho por el distribuidor español directamente a la Hacienda Pública con ocasión de dicha importación. Sería a él a quien correspondería, en su caso, la rectificación de la base imponible declarada, y no al fabricante - exportador.

Por otro lado, la rectificación que pretende el reclamante debiera serlo de una operación anterior cuya base imponible se corrige en el importe de los descuentos, y, si admitiéramos la versión de la entidad, deberíamos, previamente, aceptar que ha realizado entregas de bienes en el territorio de aplicación del impuesto a las que hubiera aplicado el tipo impositivo del 7%, realizando posteriormente la correspondiente liquidación, lo que la excluiría del procedimiento previsto en la Ley 37/1992 para la devolución de cuotas soportadas a los empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.”

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2583-12, de 27 de diciembre de 2012.

Sujeto pasivo – Inversión del sujeto pasivo en el caso de ejecuciones de obra que consistan en la construcción o rehabilitación de edificaciones, o en la urbanización de terrenos – Requisitos que deben concurrir – Momento a partir del cual resulta aplicable.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, añadió una nueva letra f) al número 2º del apartado dos del artículo 84 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA (en adelante, LIVA), en virtud de la cual se introdujo un nuevo supuesto de aplicación del procedimiento conocido usualmente como de “inversión del sujeto pasivo” en el IVA, según le cual el sujeto pasivo de dicho impuesto correspondiente a determinadas operaciones sujetas al mismo no es el empresario o profesional que realiza tales operaciones, sino el empresario o profesional destinatario de la mismas.

En concreto, dicho nuevo precepto establece lo siguiente, con efectos a partir del día 31 de octubre de 2012:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

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

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas”.

Pues bien, en la contestación a que nos estamos refiriendo, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) realiza un extenso análisis del contenido de los distintos requisitos que la LIVA establece para que resulte procedente la aplicación del referido supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Señala la DGT que tales requisitos son los que indicamos a continuación, realizando asimismo la DGT un análisis ciertamente extenso, aunque no exhaustivo, de los mismos.

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

En este punto, la DGT se extiende en analizar los conceptos de empresarios promotores de la construcción o rehabilitación de una edificación o de la urbanización de un terreno, que como es sabido presentan ciertas peculiaridades a efectos del IVA.

Se refiere también la DGT a las peculiaridades de la aplicación del concepto de empresario a efectos del IVA en el caso de los entes públicos, así como de las asociaciones y entidades sin ánimo de lucro.

b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

En relación con este requisito, la DGT analiza que debe entenderse a efectos del IVA por “urbanización de terrenos”, por “construcción de edificaciones” y por “rehabilitación de edificaciones”, a partir esencialmente de los conceptos de “edificaciones” y de “rehabilitación de edificaciones” contenidos específicamente a efectos del IVA en, respectivamente, los artículo 6 y 20.uno.22º de la LIVA.

Hace referencia la DGT a determinados supuestos, que la misma extrae de su doctrina anterior, de bienes que deben considerarse o no considerarse como edificaciones a efectos del IVA (lo que determina esencialmente que las obras relativas a los mismos puedan considerarse o no como de construcción o de rehabilitación de una edificación), así como a procesos que deben considerarse o no como de urbanización de terrenos

c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

Se ocupa asimismo la DGT de analizar el concepto de “ejecución de obra” utilizado en el precepto a que nos estamos refiriendo.

Ante la falta de una definición expresa de dicho concepto en la LIVA, la DGT, a partir del concepto de contrato de “arrendamiento de obra” contenido en nuestro Código Civil, así como de lo previsto en la normativa y jurisprudencia comunitaria que considera pertinente, concluye que por ejecución de obra ha de considerarse aquella operación que persiga un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, resultado futuro que implica la obtención de un bien distinto de los bienes que, en su caso, se hayan utilizado para su realización.

Hace referencia asimismo la DGT a supuestos, normalmente extraídos de su doctrina anterior, en los que hay que considerar que nos encontramos ante ejecuciones de obra que consisten en la construcción o rehabilitación de una edificación, o en la urbanización de un terreno, así como a otros supuestos en los que, por el contrario, hay que considerar que no se encuentran en tal situación.

- d) *Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*

Respecto de este requisito, la DGT analiza los conceptos de “urbanizador de terrenos” y de “promotor de la construcción o rehabilitación de una edificación”, así como las peculiaridades que dichos conceptos presentan a efectos del IVA.

Señala asimismo la DGT que la expresión "directamente formalizados" utilizada en el precepto de la LIVA a que nos estamos refiriendo, debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

Aclara asimismo la DGT que para que el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.uno.2º.f) de la LIVA resulte aplicable, es necesario que las ejecuciones de obra se produzcan en el contexto de la realización de la construcción o rehabilitación de una edificación, o en el contexto de la realización de una urbanización de terrenos.

A este respecto, señala la DGT lo siguiente:

- En el caso de que existan varios contratistas principales que contraten directamente con el promotor de la construcción o rehabilitación de la edificación, o con el promotor de la urbanización del terreno, lo relevante es que el conjunto de la actuación llevada a cabo por todos ellos tenga tal consideración de construcción o rehabilitación de la edificación, o de urbanización del terreno, sin que sea exigible que la ejecución de obra llevada a cabo por cada uno de los contratistas principales (y menos aún las llevadas a cabo por subcontratistas) puedan no ser calificadas, aisladamente consideradas, como consistentes en la totalidad del proceso de construcción o rehabilitación de la edificación, o en la totalidad del proceso de urbanización del terreno.
- El procedimiento de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.uno.2º.f) de la LIVA resultará aplicable a ejecuciones de obra efectuadas por un subcontratista para el contratista principal o para otros subcontratistas, cuando tales ejecuciones de obra se realicen en un contexto de realización de la construcción o rehabilitación de una construcción, o de la urbanización de un terreno, incluso en los casos en los que el promotor de la construcción o rehabilitación de la edificación, o el promotor de la urbanización del terreno no actuase en condición de empresario a efectos del IVA y resultase por tanto que no se aplicase por tal causa dicho procedimiento de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra realizadas por los contratistas principales que hubiesen contratado directamente con dicho promotor.
- El procedimiento de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.uno.2º.f) de la LIVA no resultará aplicable respecto de ejecuciones de obra que se produzcan en un contexto distinto al de una actuación de promoción de construcción o rehabilitación de una edificación o de una actuación de urbanización de un terreno. Ni a las ejecuciones de obra que realicen los contratistas principales al promotor de tal actuación, ni a las ejecuciones de obra que realicen los subcontratistas a favor de tales contratistas principales o de otros subcontratistas.

Además de analizar los requisitos a que nos acabamos de referir, la DGT se ocupa también de otras dos cuestiones relativas a la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a que nos estamos refiriendo.

Una de ellas, es la cuestión relativa al momento en que comienza a aplicarse el supuesto de inversión del sujeto pasivo incorporado por la Ley 7/2012 al artículo 84.uno.2º.f) de la LIVA, en la que la DGT concluye que dicho precepto se aplicará respecto de aquellas operaciones en las que el devengo del IVA que las grava se produzca a partir del 31 de octubre de 2012 (incluido).

Y se refiere la DGT de manera particular al caso de las certificaciones de obra expedidas antes de 31 de octubre de 2012, en las que únicamente se documentase el estado de avance de las obras, pero sin que las obras se pongan a disposición del destinatario ni total ni parcialmente, y se exigiese al destinatario el pago de la parte de la contraprestación correspondiente al grado de avance de la obra. Respecto de esta situación, la DGT señala lo siguiente: (i) si la empresa que ha emitido la certificación cobra el importe de la misma antes del 31 de octubre de 2012, el devengo del IVA correspondiente al importe cobrado se habría producido antes de la entrada en vigor del supuesto de inversión del sujeto pasivo a que nos estamos refiriendo y, por tanto este último no resultaría aplicable respecto de dicha cuota de IVA devengada antes de tal fecha; (ii) si la empresa que ha emitido la certificación cobra el importe de la misma a partir del 31 de octubre de 2012, el devengo del IVA correspondiente al importe cobrado se habría producido una vez está ya vigente el supuesto de inversión del sujeto pasivo a que nos estamos refiriendo y, por tanto este último si resultaría aplicable respecto de dicha cuota de IVA devengada a partir de dicha fecha.

La otra cuestión a que se refiere la DGT en su contestación es la relativa a los contratos que la misma denomina como “mixtos”, en virtud de los cuales el contratista principal o el subcontratista se obligan a realizar por precio único operaciones de diversa naturaleza para un mismo destinatario, de manera que podría ocurrir que respecto de algunas de ellas concudiesen los requisitos para la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a que nos estamos refiriendo, y respecto de otras no.

En su contestación, la DGT señala que, en estos casos, habrá que estar a los criterios establecidos por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (que cita), con el fin de determinar si, en cada caso concreto, los referidos contratos “mixtos” dan lugar: (i) bien a prestaciones diferentes e independientes a las que procede aplicar por separado el IVA; o (ii) bien a una prestación única a efectos del IVA, constituida por una prestación principal y otras prestaciones accesorias a tal prestación principal, que se integran en aquella y que no tributan por tanto por separado por el IVA, sino que lo hacen como parte integrante de la prestación principal.

A este respecto, la DGT considera que, cuando un contrato o subcontrato particular en el que pueda fraccionarse la ejecución material de la construcción o rehabilitación de una edificación, o la urbanización de un terreno, incluya, por precio único, además de la ejecución de obras a tal fin, otras prestaciones de servicios o entregas de bienes distintas de tales ejecuciones de obra, parecería artificioso considerar, a efectos de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a que nos estamos refiriendo, que estas últimas operaciones son operaciones independientes de las referidas ejecuciones de obra, por lo que, según la DGT, dicho supuesto de inversión del sujeto pasivo resultaría aplicable respecto de todas las operaciones realizadas en virtud del referido contrato. Pone la

DGT el siguiente ejemplo concreto: en un contrato que tenga por objeto la construcción de una nave y en el que, por un mismo precio, se incluyan otros servicios tales como la redacción del proyecto de obra y la supervisión de las obras de ejecución de la obra inmobiliaria, habrá de considerarse que estos últimos servicios son accesorios de la ejecución de la obra inmobiliaria, y aplicarse por tanto la inversión del sujeto pasivo respecto de la totalidad de la operación contratada.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0002-13, de 2 de enero de 2013.

Exenciones –Operaciones financieras – Servicios de gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión – Cambio de criterio de la DGT: tales servicios no están exentos del IVA – Efectos temporales del cambio de criterio.

Como consecuencia de lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 19 de julio de 2012 en el asunto C-44/11 (Deutsche Bank), la DGT modifica en esta contestación el criterio que había venido manteniendo dicho Centro directivo en el sentido de que los servicios de gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión estaban exentos del IVA en aplicación de lo previsto en el artículo 20.uno.18º.k) de la Ley 37/1992, reguladora de dicho Impuesto.

Por tanto, la DGT declara en esta contestación que, teniendo en cuenta lo dicho por el TJUE en la citada sentencia, no cabe sino concluir que, en contra de lo que había venido manteniendo dicha Dirección General hasta la presente contestación, el supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.18º.k) de la LIVA no resulta aplicable a los servicios de gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión.

Respecto de los efectos temporales del cambio de criterio manifestado por la DGT en la contestación a que nos estamos refiriendo, dicho Centro directivo señala lo que indicamos a continuación, después de haber hecho referencia a lo previsto en el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria respecto de los efectos para la Administración tributaria de las contestaciones a las consultas formuladas al amparo del artículo 88 de la misma Ley, y a lo previsto en el artículo 68.1 del Reglamento general de aplicación de los tributos respecto de la necesidad de que, aquellas contestaciones a consultas que incorporen un cambio de criterio administrativo, deban incluir asimismo una motivación de dicho cambio:

“De acuerdo con los anteriores preceptos, cabe señalar que la contestación a una consulta tributaria persigue un objetivo evidente, como es que el obligado tributario conozca el criterio administrativo aplicable en la materia con anterioridad al ejercicio de derechos o al cumplimiento de obligaciones por parte de este (artículo 88.2 Ley General tributaria). Por ello, atendiendo al principio de seguridad jurídica, en los supuestos de cambio de criterio

administrativo derivado de una contestación vinculante posterior, la normativa establece la necesidad de motivar dicho cambio.

En relación con los efectos de un cambio de criterio ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio. Respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio”.

IV. World VAT News.

1. China - *Further guidance on VAT reform pilot*

On 4 December 2012, China's Ministry of Finance and the State Administration of Taxation jointly issued further guidance regarding the VAT reform pilot program by way of Circular 86. Circular 86 has three main functions:

- It clarifies certain services that will be deemed to fall within the scope of the VAT reform; these include the review of architectural drawings, environmental assessments, medical negligence review, and the organization/coordination of conferences and exhibitions.
- It provides more information on transportation services by:
 - Confirming that transportation services from/to Taiwan, Hong Kong and Macao provided by pilot taxpayers are eligible for zero-rated VAT, and specifying the required application documents to achieve the zero rating, e.g. a license to operate the road/shipping/public airline transportation there (and the service scope will include international and Hong Kong/ Macau airline transportation). The rules do not clarify, in cases where the transportation is cross-border, but most of the transportation is not in China, whether there should be some apportionment to exclude the non-China part of the journey as nontaxable.
 - Clarifying that the services of long-distance passenger transportation, shuttle bus, metro and urban light railway fall within the scope of the VAT pilot, and that pilot taxpayers can select the simplified taxing method (i.e. 3% VAT levying rate is applicable with the input VAT irrecoverable).
 - Specifying that the provision of shipping agency services belongs to the category of freight forwarding agency services and falls within the scope of the VAT reform.
- It provides transitional rules to preserve certain preferential treatment granted under the Business Tax scheme such as:
 - For pilot taxpayers registered in Dongjiang Bonded Port in Tianjin, the system of VAT collection with an immediate refund will apply to domestic cargo transportation, warehousing and loading/unloading services.
 - Outsourcing services provided by pilot taxpayers registered in Pingtan, Fujian province to overseas can be exempt from VAT as from 1 November 2012.

Circular 86 clarifies some specific issues, but there is still some uncertainty, especially with respect to the practical application of exempt and zero-rated services. More guidance is expected to be issued.

2. Italy – Implementation of EU Directive 2010/45/EU : invoicing provisions

The decree implementing EU Directive 2010/45/EU was published in the 11 December 2012 issue of Italy's Official Journal. The decree introduces a number of changes to the current invoicing provisions which will apply from 1 January 2013.

3. Italy - Documentation for input VAT claims in relation to the purchase of fuel.

In Revenue Agency Circular No. 42/E of 9 November 2012, the Italian tax authorities clarified the documentation requirements for input VAT claims in relation to the purchase of fuel. Namely, taxpayers purchasing fuel with credit cards, debit cards or prepaid cards issued by authorized financial operators are able to use statements of account issued by the operators to recover the input VAT incurred on the purchases, provided specific requirements are met. The Circular clarifies the scope of the law and the requirements that documents issued by card issuers must meet.

4. Italy - Prizes – Supplies of points between partner companies

Italy's tax authorities have issued guidance clarifying the VAT treatment that applies to the supply of points between companies that are partners in prize competitions for customers. The promotional schemes covered by the guidance are schemes in which customers who collect points can use them to obtain goods and services or points related to another prize competition of a partner company. If the customer of the first company requests as a prize the points of the partner company, the first company must pay consideration for each point received. The tax authorities have clarified that transfers of the points between the companies for consideration are considered supplies of documents that do not constitute the supply of goods (since they do not give title to goods) and are exempt for Italian VAT purposes. Although the purchase of the points that constitute the prize is not subject to Italian VAT (being exempt), the purchase is subject to the substitute tax of 20%, which applies to prize transactions.

The subsequent assignment of the prize points to the customer is considered outside the scope of VAT.

5. Malaysia - Reminder on expiration of tax incentives

The Malaysian Investment Development Authority (MIDA) has posted a reminder on its website about the expiration of certain tax incentives on 31 December 2012, and has asked businesses to submit relevant applications

by 31 December 2012, 5.30 pm at the latest. The tax incentives are as follows:

- a) Import duty and a sales tax exemption on:
 - 1) Solar photovoltaic system equipment for importers and service providers; and
 - 2) High efficiency motors to importers and traders.
- b) A sales tax exemption on locally manufactured insulation materials and EE consumer goods, such as refrigerators, air conditioners, lighting, fans and televisions.

6. Netherlands - VAT system on tobacco products

The Netherlands Financial Secretary has proposed a different system to levy VAT on tobacco products from 1 July 2013. Currently the VAT on tobacco products is connected with the levying of excise duty, so the VAT is payable at the time the goods are released for consumption. On 1 July 2013, the link with the excise duty will be eliminated and, thus, charging VAT on tobacco products will apply under the normal VAT rules. A transitional regime is provided to avoid double taxation.

7. Poland – Several changes to VAT Act

Several changes will be made to Polish VAT law, although the effective dates of certain changes has been postponed from 1 January 2013 to 1 April 2013.

Accordingly, there are three dates on which the VAT changes will be effective: 1 January 2013, 1 April 2013 and 1 January 2014.

The most important amendments are as follows:

Effective 1 January 2013:

- Changes to the invoicing rules (e.g. simplification of self-billing procedures, the introduction of summary invoices, changes concerning mandatory elements of invoices).
- The ability to apply European Central Bank FX rates for VAT purposes.

Effective 1 April 2013:

- Abolition of the reverse charge in the case of local supplies of goods made by foreign taxpayers registered for Polish VAT.
- Changes to the free of charge releases of goods (e.g. changes in the definition of samples).

- The introduction of a tax representative for importation purposes when goods are transported to another EU member state.
- The abolition of time limits relating to recognizing intra-Community transactions in the case of a temporary movement of own goods from an EU member state to Poland.

Effective 1 January 2014:

- Changes to the taxable base, the tax point recognition and input VAT deduction.

8. Portugal - State Budget 2013: main measures approved regarding VAT

The main measures approved regarding VAT on the State Budget for 2013 are:

- The exemption for agricultural transactions will be abolished as from April 2013, and the reduced VAT rate will apply to such transactions.
- It has been clarified that when an acquirer reverse charges the VAT due, this will be the only recoverable VAT (so if the supplier wrongly charges VAT, for instance, in internal transactions, the tax will not be recoverable).
- As from 1 January 2013, the exemption applying to the sale of copyright and intellectual property will be extended to apply to authors who are legal persons.
- The regime for recovering VAT in bad debt situations will be revised, with new rules applying for debts becoming due after 1 January 2013, with the aim of reducing the relevance of judicial procedures in this matter. The existing rules will still be applicable to debts considered due until 31 December 2012.
- The deadline for the electronic transmission of the content of invoices will be the 25th day of the month following the month in which the documents were issued (instead of the 8th day of that month). Since this reporting obligation will apply as from 1 January 2013, the tax authorities have published instructions detailing the technical aspects that must be complied with regarding e-invoices and other kinds of invoices. Taxpayers will need to act quickly to implement the necessary procedures. There is a test period in place that started on 20 November 2012.
- The new rules approved in August relating to the documentation for controlling the flow of goods between taxpayers will enter into force on 1 May 2013 (instead of 1 January 2013) and several aspects of this legislation have been simplified.

- The government will be authorized to introduce legislation providing for a cash basis VAT regime for small companies and to allow the reverse charge to apply to acquisitions of agricultural or forestry raw materials (in the latter case, after obtaining EU authorization).
- Following recent changes in legislation regarding invoicing requirements and measures to prevent tax evasion, new legislation has been approved introducing the necessary amendments to the structure of the Standard Audit File for Tax purposes – Portugal (SAFT-PT) and export requirements. The new SAFT-PT structure will apply as from 1 May 2013.

9. Romania - VAT cash accounting

As from 1 January 2013, the VAT cash accounting system will be mandatory for taxpayers in Romania with turnover below EUR 500,000 (RON 2,250,000). The chargeability of the VAT is deferred until the date of payment. This, however, depends on the payment method used (i.e. cash, payment in-kind, payment instruments, other methods of settlement). The VAT deduction right also is postponed until the invoice is paid for acquisitions made by/from taxable persons that apply the VAT cash accounting system. Taxpayers need to retain payment documents in order to justify the VAT deduction for purchases made by/from taxable persons that apply the VAT cash accounting system. The VAT ledgers and the VAT return (Form 300) have been amended accordingly.

10. Switzerland - Changes to VAT refund procedure

From a VAT and customs perspective, the Principality of Liechtenstein is considered a Swiss domestic territory. Nonetheless, each jurisdiction administers its VAT revenue separately through its Federal Tax Administration. Until now, enterprises with their place of business abroad, and that are not VAT-registered in Switzerland or the Principality of Liechtenstein, have been able to apply for the refund procedure in the jurisdiction (Switzerland/Principality of Liechtenstein) in which they predominantly incurred input VAT and only one refund claim had to be filed for input VAT incurred in Switzerland and in the Principality of Liechtenstein.

For input VAT on supplies incurred from 1 January 2012, two separate VAT refund procedures will be implemented:

- The refund of input VAT incurred in Switzerland will need to be applied for from the Swiss Federal Tax Administration;
- Input VAT incurred in the Principality of Liechtenstein will need to be separately reclaimed from the Liechtenstein Federal Tax Administration;
- A fiscal representative will need to be appointed for each jurisdiction; and

- The minimum annual VAT amount for a refund will be CHF 500 for each jurisdiction.

11. United Kingdom – Regulations implement EU Invoicing Directive

The UK Statutory Instrument (SI) implementing changes required by the EU Invoicing Directive has been laid with effect from 1 January 2013. The Value Added Tax (Amendment) (No. 3) Regulations 2012 amend the General VAT Regulations and the Explanatory Memorandum explains that the SI implements those parts of the Directive that are not already reflected in UK law.

12. United Kingdom – Secret Hotels² judgment on TOMS released

The Court of Appeal has issued its decision in Secret Hotels 2 (formerly Med Hotels), a case with ramifications throughout the travel sector. The Court ruled in favour of the tax authorities (HMRC), concluding that Med Hotels was liable to account for VAT via the Tour Operators Margin Scheme (TOMS). HMRC won their argument by focusing on the day-to-day interactions between the parties and contending that the economic reality was that Med Hotels was operating as a principal. Med Hotels had argued that the contractual relationships agreed between the parties (which documented that Med Hotels was an agent) should be decisive in determining whether an intermediary in a supply chain acts as a disclosed agent or principal. The case is significant because UK-based travel businesses acting as a principal are obliged to account for UK VAT under TOMS, whereas disclosed agents have no such obligation.

13. United Kingdom – Mis-selling review services – HMRC Brief

The UK tax authorities have published a Brief announcing a change in the UK VAT treatment of supplies to insurers of certain mis-selling review services and helpline services following enquiries received from the European Commission. The Brief does not affect businesses that supply banks and other lenders with payment protection insurance mis-selling review services, which HMRC state they have always considered to be subject to VAT (and which will not, therefore, be impacted by this change). The UK currently exempts from VAT mis-selling review services and stand-alone helpline services supplied to insurers by insurance intermediaries, subject to certain conditions being satisfied. Following a query from the Commission, HMRC have reviewed the position and concluded that the Commission is correct in its view that these services are taxable. Consequently HMRC's new policy will apply from 1 April 2013.

14. United Kingdom - Machine Games Duty – HMRC Notice

The UK tax authorities have published a Notice on Machine Games Duty, which comes into force on 1 February 2013, replacing Amusement Machine Licence Duty and VAT currently charged on the income from gaming machines. The Notice explains the Machine Games Duty regime.

15. Uruguay - VAT refund for nonresidents

Since 2009, nonresident tourists who purchase certain national products such as leather, knitwear, food, drinks or craftwork are reimbursed for 85.97% of the VAT included in their purchase provided the goods were intended for consumption or use abroad.

A decree issued in November 2012 has expanded the application of the refund regime.

The new rule applies to the purchase by nonresident individuals of products of national or foreign origin. The new regime includes the same products as the old regime, with the addition of clothes.

Under the new regime, 80% of the VAT included in the purchase will be refunded, provided the products are used or consumed abroad. The refund will only apply to purchases that exceed UYU 500 (approximately USD 25) in value and are taxed at the standard VAT rate, which is currently 22%. Purchases can be paid for in cash or with a debit or credit card issued abroad, provided the holder is an individual (not an entity).

To claim the VAT refund, the nonresident must advise the seller at the time of purchase, and he/she will be provided with a document that must be submitted to the Tourists' Refund Operator.

Contactos

David Gómez Aragón
dgomezaragon@deloitte.es

Isabel López-Bustamante
ilopezbustamante@deloitte.es

Marcos Río
mrio@deloitte.es

Belén Palao Bastardés
bpalao@deloitte.es

Jaime Rodríguez Correa
jarodriguez@deloitte.es

Cristina Marín Egoscozabal
cmarin@deloitte.es

Marta Núñez Sánchez
mnunezsanchez@deloitte.es

María Martínez Benito
mmartinezbenito@deloitte.es

Carmen Caro Jaume
ccarojaume@deloitte.es

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

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

© 2013 Deloitte Asesores Tributarios, S.L.