

IVA-Febrero 2013 Boletín de Actualidad



Deloitte Abogados
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de diciembre de 2012. Asunto C-285/11 (Bonik).

Deducciones - Denegación a un empresario del derecho a la deducción del IVA soportado debido a la falta de pruebas de que efectivamente se realizaron las entregas entre los proveedores anteriores, pese a la existencia de pruebas que demuestran que sí se llevaron a cabo las entregas del proveedor a dicho empresario - No procede que se deniegue el referido derecho a la deducción, pese a que pueda haber habido fraude o irregularidades cometidas en la fases anteriores o posteriores a la entrega que tuvo lugar efectivamente y por la que se soportó la cuota de IVA que se pretende deducir, salvo en el caso de que se haya demostrado efectivamente, con datos objetivos, que la empresa que habría de practicar tal deducción supiese o hubiese debido saber que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude en el IVA cometido en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2012. Asunto C-549/11 (Orfey).

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

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2012. Asunto C-310/11 (Grattan).

Base imponible - Comisión pagada por una sociedad de venta por correo a su agente – Compras efectuadas por clientes terceros – Reducción del precio después del devengo del impuesto – Operaciones realizadas cuando estaba vigente la Directiva 67/228/CEE, segunda Directiva en materia de armonización del IVA.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de diciembre de 2012. Asunto C-395/11 (BLV Wohn- und Gewerbebau).

Sujeto pasivo - Inversión del sujeto pasivo – Autorización a un Estado miembro para que pueda establecer que, en el caso de determinadas obras de construcción, el sujeto pasivo del IVA que grava tales obras no sea el empresario que las realiza sino el destinatario de las mismas - Concepto de “obras de construcción” - Inclusión en dicho concepto tanto de las entregas de bienes como de las prestaciones de servicios - Posibilidad de una aplicación parcial de dicha excepción siempre que se observe el principio de neutralidad fiscal, así como los principios generales del Derecho de la Unión, tales como los de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 13 de diciembre de 2012. Asunto C-560/11 (Debiasi).

Deducciones – Operaciones cuya realización no origina el derecho a deducir - No serán deducibles las cuotas de IVA soportadas por un empresario o profesional por adquisiciones de bienes o servicios destinados a la prestación de servicios sanitarios que están exentos del IVA – En el caso de que ese empresario o profesional realice, además de las citadas operaciones que no le originan el derecho a deducir, otras que si le originan el citado derecho, habría de aplicar la regla de prorrata para calcular el importe de sus deducciones, e incluir en el denominador de fracción de la regla de prorrata el importe total de dichos servicios sanitarios exentos.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de enero de 2013. Asunto C-224/11 (BGZ Leasing).

Hecho imponible – Delimitación – Operaciones complejas o compuestas de diversas prestaciones realizadas para un mismo destinatario - Prestación de leasing acompañada de una prestación de seguro del bien objeto del leasing, suscrita por el arrendador y facturada por éste al arrendatario – Calificación: prestación única compleja, o dos prestaciones independientes – Exenciones – Operaciones de seguro.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 17 de enero de 2013. Asunto C-360/11 (Comisión contra España).

Tipos – Tipo reducido – Incumplimiento de la Directiva por parte de España por aplicar el tipo reducido a los siguientes bienes: a) Productos sanitarios, material, equipos e instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales; b) Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación; c) Sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos para uso animal o para uso humano.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de enero de 2013. Asunto C-543/11 (Woningstichting Maasdriel).

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Conceptos de terreno no edificado y de terreno edificable – Obras de demolición de una edificación al objeto de realizar una nueva edificación.

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 31 de enero de 2013. Asuntos C-642/11 (Stroy) y C-643/11 (LVK).

Sujeto pasivo – Condición de sujeto pasivo deudor a la Hacienda Pública del IVA por el sólo hecho de consignar dicho impuesto en una factura emitida - Deducciones – Posibilidad de denegar el derecho a la deducción de una cuota de IVA consignada en una factura recibida, por el hecho de que dicha cuota no corresponda a una operación que efectivamente haya sido realizada.

10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de diciembre de 2012 (nº de recurso 5389/2011).

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 impuesto soportado en la adquisición de los bienes inmuebles.

11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Auto de 15 de noviembre de 2012. Nº de recurso 286/2012.

Exención para determinados servicios de asistencia social, servicios relativos a la práctica del deporte y servicios de carácter cultural, cuando sean prestados por entidades o establecimientos privados de carácter social – Concepto de entidad o establecimiento privado de carácter social.

12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 14 de diciembre de 2012. Nº de recurso 1204/2010.

Segundas y ulteriores entregas de edificaciones – Exclusión del supuesto de exención de las entregas de edificaciones efectuadas, en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero – Ejercicio anticipado de la opción de compra.

13. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 27 noviembre de 2012. Nº de recurso 366/2011.

Devoluciones – Devoluciones a empresa no establecida – IVA soportado mediante una factura expedida después del transcurso de un año desde que se realizó la operación.

14. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 23 noviembre de 2012. Nº de recurso 432/2010.

Deducciones – Necesidad de que se haya producido el devengo de las cuotas cuya deducción se pretenda realizar - Devengo del IVA en ejecuciones de obra – Certificaciones parciales de obra.

15. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 27 de noviembre de 2012. Nº de recurso 110/2011.

Base imponible – Servicios prestados por las empresas de publicidad directa o "mailing" a sus clientes - Inclusión en la base imponible del IVA correspondiente a tales servicios de las cantidades facturadas correspondientes al franqueo de correspondencia.

16. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 28 de noviembre de 2012. Nº de recurso 452/2011.

Devoluciones – Devoluciones a empresarios no establecidos – Plazo de 6 meses para la presentación de la solicitud de devolución: es un plazo de caducidad, por lo que no son admisibles las solicitudes de devolución una vez que ha transcurrido dicho plazo.

17. Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 3 de diciembre de 2012. Nº de recurso 1544/2010.

Deducciones – Cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las operaciones – Acreditación del destino de los bienes y servicios adquiridos.

II. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3581/2009, de 18 de diciembre de 2012.

Sociedad holding – Actuaciones consistentes en adquisición, tenencia y venta de participaciones en otras sociedades, y en la concesión de préstamos a sociedades participadas – Carácter de actividades empresariales -

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1999/2010, de 18 de diciembre de 2012.

Servicios de telecomunicación - Reglas de localización – Regla de utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación del IVA español (artículo 70.dos de la ley del IVA).

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2103/2012, de 2 de noviembre de 2012

MODIFICACIÓN DE CRITERIO - Supuestos de no sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial – Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial excepto el inmueble en el que se desarrolla la actividad, cuyo uso será cedido no obstante al adquirente — Se aplica el supuesto de no sujeción cuando el adquirente pueda disponer del inmueble por otro título de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2105/2012, de 2 de noviembre de 2012

Devengo - Ejecuciones de obra con aportación de materiales - Suspensión temporal de la obras suscribiéndose, en relación con las obras ya ejecutadas, un acta de paralización por la cual el constructor abandona la obra asumiendo los riesgos de la misma el promotor – Deducciones - Facturas emitidas por el constructor por dichas obras no pagadas por el promotor.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2135-12, de 7 de noviembre de 2012

Exenciones – Seguros – Mediación en operaciones de seguro – Servicios de promoción de seguros.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2179-12, de 14 de noviembre de 2012.

Base imponible – Indemnizaciones - Penalización económica en favor de una compañía telefónica, por incumplimiento de un cliente de su compromiso de permanencia - Constituye una indemnización que no se incluye en la base imponible del IVA correspondiente a los servicios de telecomunicación.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2182-12, de 14 de noviembre de 2012

Deducciones – Documento justificativo del derecho a deducir – Factura – Destinatario de la factura y de las operaciones documentadas de la misma.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2183/2012, de 14 de noviembre de 2012

Exenciones – Arrendamiento de vivienda – El arrendatario es una asociación sin ánimo de lucro que destinará el inmueble para que sea utilizado a título gratuito como vivienda permanente de personas con discapacidad intelectual dentro de un programa de pisos tutelados autorizado por una determinada Comunidad Autónoma.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2184-12, de 14 de noviembre de 2012.

Base imponible - Servicios de residencia y centro de día prestados mediante precios públicos concertados que se aprobaron mediante resolución en la que no indica si los mismos incluyen o no el IVA - Inclusión o no del IVA en dichos precios públicos – Repercusión del IVA – Destinatario de los servicios cuando resulta que el importe de la contraprestación se financia parte por la Administración y parte por el usuario.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2197-12, de 16 de noviembre de 2012.

Facturación - Validez como factura de un único documento en papel en el que se recogen los datos correspondientes a operaciones realizadas por dos empresas distintas.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2218-12, de 19 de noviembre de 2012.

Tipo impositivo – Viviendas - Ayuntamiento que va a proceder a transmitir, a los titulares registrales superficiarios de los edificios construidos en las parcelas municipales cedidas en derecho de superficie, las cuotas de suelo correspondientes a las viviendas, anejos, locales y plazas de garaje.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2232-12, de 19 de noviembre de 2012.

Deducciones – Factura justificativa del derecho a deducir – Comunidades de bienes y sociedades civiles - Facturas expedidas a los comuneros o socios y no a la comunidad de bienes o sociedad civil.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2236-12, de 20 de noviembre de 2012.

CAMBIO DE CRITERIO - Tipo impositivo - Pan sin gluten - Tributan al tipo impositivo del 4 por ciento las entregas de pan común cuando haya sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de gluten de uno o varios de sus ingredientes que contienen gluten o cuyos ingredientes con gluten hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural y que se comercialicen con la indicación de “contenido muy reducido de gluten” o “exentos de gluten” en los términos previstos en el Reglamento (CE) Nº 41/2009 - Tributan al tipo impositivo del 10 por ciento las entregas de pan especial aunque hay sido objeto del tratamiento anterior y se comercialice de la misma forma.

III. World VAT News

- 1. Belgium – VAT recovery limitation for private use of company assets**
- 2. Belgium – Tax point**
- 3. China - VAT treatment of finance leasing companies participating in VAT reform pilot clarified**
- 4. Colombia - VAT refund for foreign tourists**
- 5. Colombia - Tax reform includes VAT changes**
- 6. Croatia – Reduced VAT rate for sport and leisure vessels**
- 7. Croatia – Abolition of zero VAT rate**
- 8. Iceland - VAT on tourist accommodation**
- 9. Italy – VAT rates.**
- 10. Italy – Individual portfolio management services.**
- 11. Italy – Determination of taxable amount – consideration in foreign currency**
- 12. Italy – Intra-Community supplies**
- 13. Italy – Turnover**
- 14. Italy – Self-invoicing**
- 15. Italy – Invoices**
- 16. Lithuania – VAT rates**
- 17. Lithuania - Other VAT changes**
- 18. Malaysia - Stricter enforcement of indirect tax audits**
- 19. Malta - New VAT invoicing rules**
- 20. Poland - Bad debt relief**
- 21. Poland - Fixed establishment: potential risk for foreign entities**
- 22. Portugal - Further developments on new invoicing rules**
- 23. Turkey - VAT rate increase for residential houses**
- 24. United Kingdom - Supplies made under finance leases**
- 25. United Kingdom - HMRC consultation on withdrawal of VAT exemption for research**
- 26. Uruguay - VAT treatment of e-books**
- 27. Vietnam - VAT on interest**

I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de diciembre de 2012. Asunto C-285/11 (Bonik).

Deducciones - Denegación a un empresario del derecho a la deducción del IVA soportado debido a la falta de pruebas de que efectivamente se realizaron las entregas entre los proveedores anteriores, pese a la existencia de pruebas que demuestran que sí se llevaron a cabo las entregas del proveedor a dicho empresario - No procede que se deniegue el referido derecho a la deducción, pese a que pueda haber habido fraude o irregularidades cometidas en la fases anteriores o posteriores a la entrega que tuvo lugar efectivamente y por la que se soportó la cuota de IVA que se pretende deducir, salvo en el caso de que se haya demostrado efectivamente, con datos objetivos, que la empresa que habría de practicar tal deducción supiese o hubiese debido saber que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude en el IVA cometido en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas.

En el presente asunto, las autoridades fiscales búlgaras deniegan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de trigo y girasol por una compañía, Bonik, que posteriormente revendía a un cliente búlgaro. Tales ventas fueron declaradas entregas intracomunitarias.

Pues bien, las autoridades fiscales búlgaras, tras haber observado que no había pruebas de que se hubiesen llevado a cabo las citadas entregas intracomunitarias, efectúan una serie de comprobaciones dirigidas a averiguar si las compras efectuadas por Bonik a sus proveedores se llevaron a cabo efectivamente. Como tales comprobaciones no demostraron que los citados proveedores hubiesen entregado realmente mercancías a Bonik, se dedujo que los mismos no poseían las cantidades de mercancía necesarias para realizar tales entregas y llegaron a la conclusión de que no habían existido entregas efectivas entre estos y Bonik. Por consiguiente, se deniega el derecho a la deducción del IVA soportado en tales adquisiciones.

En el curso del litigio que lleva el asunto al TJUE, el órgano jurisdiccional remitente observa que las autoridades búlgaras no niegan que Bonik hubiera realizado entregas de mercancías del mismo tipo y en la misma cantidad, y añade que existen pruebas que demuestran la realización de tales entregas. Asimismo, precisa que la normativa nacional no supedita la deducción del IVA a que se pruebe que se realizaron efectivamente las compras anteriores, como parece ser práctica habitual de la Administración búlgara.

Así, se plantean al Tribunal una serie de cuestiones que fundamentalmente se refieren a la posibilidad de acceder al derecho a la deducción por un sujeto pasivo por considerar que la entrega efectuada no se produjo

efectivamente. En el trasfondo de este asunto se encuentra la doctrina de la denegación al derecho a la deducción cuando un sujeto pasivo se encuentra en medio de una trama de fraude.

A este respecto, el Tribunal comienza por recordar que el derecho a la deducción es el pilar en el que descansa la perfecta neutralidad del Impuesto, por lo que en principio no debe limitarse y en consecuencia la cuestión de que este se haya ingresado o no en las operaciones de venta anteriores o posteriores no tiene incidencia alguna en el ejercicio de tal derecho.

No obstante, continúa el Tribunal diciendo que para poder concluir si existe el citado derecho a la deducción, es necesario examinar si las citadas compras de bienes se realizaron efectivamente y si el sujeto pasivo utilizó los bienes para las necesidades de sus operaciones gravadas. En este punto, el Tribunal asimismo recuerda su jurisprudencia que establece que, pese al principio general de neutralidad, lo cierto es que el derecho a la deducción podría ser denegado a un sujeto pasivo que sabía o hubiera podido saber que participaba en una operación que formaba parte de una trama de fraude en el IVA.

Y así, concluye el Tribunal que no se puede denegar el derecho a la deducción de un sujeto pasivo en función de que se hubieran producido fraudes o irregularidades en una fase anterior o posterior a la entrega cuyo derecho a la deducción se discute y en consecuencia se considere que esta no se realizó efectivamente, sin que se haya demostrado con datos objetivos que tal sujeto pasivo supiese o hubiera debido saber que la operación formaba parte de una trama de fraude en la cadena de entregas, debiendo este extremo verificarse por el órgano jurisdiccional local.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2012. Asunto C-549/11 (Orfey).

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

En el presente asunto, los propietarios de un terreno constituyeron un derecho de superficie en favor de una sociedad, Orfey, en virtud del cual se confirió a ésta el derecho a construir un edificio sobre dicho terreno y a convertirse en propietaria de algunos de los inmuebles construidos por ella. Como contraprestación de dicho derecho de superficie, Orfey se comprometió a construir y a entregar “mano en llave” a los propietarios del terreno alguno de los inmuebles, sin que éstos tuvieran que realizar ningún

pago adicional y conservando sobre dichos inmuebles un derecho de superficie.

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

Se pregunta al Tribunal en primer lugar acerca del devengo de los servicios de construcción. Y en particular, si la norma comunitaria que establece la exigibilidad del Impuesto en el caso de los pagos anticipados solo alcanza a los supuestos de contraprestación dineraria o por el contrario si también debe aplicarse a los supuestos de contraprestación no dineraria.

Ante tal cuestión, el Tribunal responde que, de acuerdo con la Directiva, el devengo del IVA y, por tanto, la exigibilidad relativa a los servicios de construcción de los inmuebles realizados por la sociedad Orfey a cuyo favor se ha constituido un derecho de superficie puede producirse desde el momento en el que se constituye dicho derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe la prestación de servicios y aunque la contraprestación no consista en dinero.

Sin embargo, matiza que esto solo será aplicable a condición de que, en el momento de la constitución de dicho derecho, todos los elementos relativos a dicha prestación de servicios futura sean ya conocidos y, por tanto, los servicios de que se trata estén designados con precisión, pudiendo expresarse en dinero el valor de dicho derecho, extremos que incumben comprobar al tribunal remitente. Rechaza de esta manera la interpretación planteada al Tribunal de la eventual aplicación de la regla de exigibilidad del IVA en los pagos anticipados exclusivamente cuando estos sean dinerarios.

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

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

Así, puesto que del caso de autos no se desprende ninguna vinculación entre las partes, el Tribunal concluye que la base imponible calculada por

las autoridades tributarias búlgaras en función del valor normal de mercado de los inmuebles contraviene las disposiciones de la Directiva.

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

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de diciembre de 2012. Asunto C-310/11 (Grattan).

Base imponible - Comisión pagada por una sociedad de venta por correo a su agente – Compras efectuadas por clientes terceros – Reducción del precio después del devengo del impuesto – Operaciones realizadas cuando estaba vigente la Directiva 67/228/CEE, segunda Directiva en materia de armonización del IVA.

En primer lugar, es preciso señalar que a los hechos a que se refiere la presente sentencia les resultaba de aplicación la Directiva 67/228/CEE, segunda Directiva en materia de armonización del IVA, puesto que se trata de operaciones realizadas entre 1973 y 1977.

El litigio en cuestión versa acerca de un grupo de sociedades que se dedican a la venta de bienes por catálogo a consumidores finales y para cuya realización recurrían a agentes que percibían una comisión del 10% sobre las cantidades que pagaban a la sociedad por esas ventas por catálogo. Dichas comisiones las podía percibir el agente mediante cheque o mediante compensación de su saldo deudor con la sociedad por los bienes que el agente les hubiera comprado (comisiones "en efectivo") o también podía utilizar el crédito para el pago de nuevos productos (comisiones "en especie").

En principio, las sociedades pagaron IVA sobre la totalidad del precio de los bienes, incluido el importe de las comisiones pagadas a los agentes. Sin embargo, Grattan reclamó la devolución de las cantidades de IVA correspondientes a dichas comisiones al entender que constituían un descuento que debía reducir la base imponible de las entregas de bienes efectuadas a los agentes.

La Administración tributaria sólo aceptó la devolución correspondiente a las comisiones denominadas "en especie", mientras que denegó la devolución correspondiente a las comisiones "en efectivo". Se alegó a este respecto que la Segunda Directiva no exigía que los Estados miembros previeran medidas de reducción retroactiva de la base imponible con posterioridad a la entrega, como sí se pueden encontrar en la Directiva actual.

El Tribunal, en línea con lo señalado con las conclusiones del Abogado General, acaba concluyendo que efectivamente la Segunda Directiva no prevé el derecho a un sujeto pasivo a reducir la base imponible del IVA con

posterioridad a la entrega por lo que no procede la devolución del IVA en las circunstancias del asunto planteado.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de diciembre de 2012. Asunto C-395/11 (BLV Wohn- und Gewerbebau).

Sujeto pasivo - Inversión del sujeto pasivo – Autorización a un Estado miembro para que pueda establecer que, en el caso de determinadas obras de construcción, el sujeto pasivo del IVA que grava tales obras no sea el empresario que las realiza sino el destinatario de las mismas - Concepto de “obras de construcción” - Inclusión en dicho concepto tanto de las entregas de bienes como de las prestaciones de servicios - Posibilidad de una aplicación parcial de dicha excepción siempre que se observe el principio de neutralidad fiscal, así como los principios generales del Derecho de la Unión, tales como los de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

En este litigio se plantearon diversas cuestiones relacionadas con la Decisión 2004/290/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2004, por la que se autorizaba a la República Federal de Alemania a designar al destinatario de la operación como deudor del IVA (la denominada regla de inversión del sujeto pasivo), respecto de las obras de construcción. En particular, se plantearon las siguientes cuestiones:

- Si el concepto de “obras de construcción” que figura en dicha Decisión comprendía, además de las operaciones consideradas prestaciones de servicios, las que constituyen entregas de bienes, conforme a lo previsto en la Directiva del IVA.
- Si la República Federal de Alemania puede ejercer la autorización concedida en esa Decisión de manera parcial para determinadas categorías, como diferentes tipos de obras de construcción y para los servicios prestados a determinados destinatarios, y si, en su caso, dicho Estado miembro está sujeto a restricciones al establecer tales categorías.

A este respecto, el Tribunal de Justicia declara lo siguiente:

- a) *“El concepto de «obras de construcción» que figura en dicha disposición comprende, además de las operaciones consideradas prestaciones de servicios, como las previstas en el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, igualmente las que consisten en entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva.*
- b) *La República Federal de Alemania puede limitarse a ejercer la autorización concedida por la referida Decisión de manera parcial respecto a determinadas categorías, tales como diferentes tipos de obras de construcción, y respecto a los servicios prestados a determinados destinatarios. Al establecer dichas categorías, ese Estado miembro está obligado a observar el principio de neutralidad*

fiscal, así como los principios generales del Derecho de la Unión, entre los que se encuentran, en particular, los de proporcionalidad y de seguridad jurídica.”

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 13 de diciembre de 2012. Asunto C-560/11 (Debiasi).

Deducciones – Operaciones cuya realización no origina el derecho a deducir - No serán deducibles las cuotas de IVA soportadas por un empresario o profesional por adquisiciones de bienes o servicios destinados a la prestación de servicios sanitarios que están exentos del IVA – En el caso de que ese empresario o profesional realice, además de las citadas operaciones que no le originan el derecho a deducir, otras que si le originan el citado derecho, habría de aplicar la regla de prorrata para calcular el importe de sus deducciones, e incluir en el denominador de fracción de la regla de prorrata el importe total de dichos servicios sanitarios exentos.

El TJUE resuelve mediante este auto una cuestión prejudicial que le había sido presentada por un tribunal italiano, y declara que es acorde con la normativa comunitaria la normativa italiana que prevé que no puedan ser objeto de deducción las cuotas soportadas por un empresario o profesional por la adquisiciones de bienes o servicios destinados a la prestación de servicios sanitarios que están exentos del IVA, y que prevé asimismo que, en el caso de que ese empresario o profesional realice, además de las citadas operaciones que no le originan el derecho a deducir, otras que si le originan el citado derecho, el mismo habría de aplicar la regla de prorrata para calcular el importe de sus deducciones, e incluir en el denominador de fracción de la regla de prorrata el importe total de dichos servicios sanitarios exentos.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de enero de 2013. Asunto C-224/11 (BGZ Leasing).

Hecho imponible – Delimitación – Operaciones complejas o compuestas de diversas prestaciones realizadas para un mismo destinatario - Prestación de leasing acompañada de una prestación de seguro del bien objeto del leasing, suscrita por el arrendador y facturada por éste al arrendatario – Calificación: prestación única compleja, o dos prestaciones independientes – Exenciones – Operaciones de seguro.

La compañía BGZ es una sociedad que se dedica al leasing de bienes y exige que los bienes arrendados sean asegurados. Así, ofrece a sus clientes la posibilidad de proporcionarles un seguro con un asegurador con quien suscribe el seguro correspondiente y posteriormente les factura su coste. BGZ, en su declaración de IVA, consideró que tal prestación operación se encontraba exenta del IVA.

Por el contrario, la administración tributaria polaca consideró que dicha operación debía ser considerada como una prestación accesoria al leasing y

que por lo tanto debía estar sujeta y no exenta del Impuesto al igual que la operación principal, el servicio de leasing.

Se plantea así al Tribunal si dichas operaciones, el leasing y la prestación del seguro, pueden considerarse operaciones independientes a efectos del IVA, y en caso de que así fuera, si en las circunstancias del asunto puede aplicarse la exención establecida en el artículo 135 para las prestaciones de seguro.

Aplicando su jurisprudencia, el Tribunal dispone que ambas operaciones deben reputarse independientes la una de la otra. Y esto porque no pueden considerarse tan estrechamente ligadas como para formar una única prestación cuyo desglose resultara artificioso, así como porque la prestación de seguro no es el medio para disfrutar en mejores condiciones del servicio de leasing, sino que constituye para el arrendatario un fin en si mismo.

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal considera, entre otros aspectos, que el cliente no tiene de asegurarse con el asegurador propuesto por el arrendador, sino que puede asimismo asegurarse con un prestador de seguros de su elección. Asimismo, considera que una prestación de seguros, por su propia naturaleza, siempre va a estar relacionada con el bien que asegura pero que esta conexión no es suficiente por si misma para decidir que exista una prestación única.

Una vez establecido que dichas operaciones son independientes entre sí, el Tribunal dirime la cuestión de si la operación de seguro realizada por el arrendador puede considerarse exenta del Impuesto. Concluye el Tribunal que la expresión “operación de seguro” contenida en el artículo 135 es lo suficientemente amplia como para incluir la operación de seguro ofrecida por BGZ a sus clientes. Es necesario señalar que el Tribunal llega a esta conclusión siempre y cuando el arrendador facture al arrendatario el coste exacto del seguro y nunca uno superior.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 17 de enero de 2013. Asunto C-360/11 (Comisión contra España).

Tipos – Tipo reducido – Incumplimiento de la Directiva por parte de España por aplicar el tipo reducido a los siguientes bienes: a) Productos sanitarios, material, equipos e instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales; b) Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación; c) Sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos para uso animal o para uso humano.

Como consecuencia de un recurso interpuesto en su día por la Comisión Europea contra España, por considerar la primera que nuestro país estaba

incumpliendo la normativa comunitaria en materia de aplicación de tipos reducidos en el IVA, el TJUE ha dictado sentencia en la que da la razón a la Comisión y declara que es contraria a la normativa comunitaria y, por tanto, no válida, la aplicación del tipo reducido del 10% que la Ley española del IVA prevé actualmente para los siguientes bienes:

- a) Productos sanitarios, material, equipos e instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.**

En esta categoría está comprendida toda una amplia gama de productos, equipos e instrumental utilizados habitual y normalmente por los hospitales, las clínicas y los profesionales médicos y sanitarios que ejercen de manera independiente su profesión. Desde los más sofisticados tecnológicamente (escáneres, TACs, equipos de quirófano, equipos para diagnóstico, etc.); pasando por el mobiliario y equipamiento específico para centros sanitarios; e incluyendo también otros productos sanitarios de uso común tanto por las referidas empresas y profesionales del ámbito sanitario, como directamente por parte de los consumidores (vendas, apósitos, jeringas, termómetros clínicos, guantes estériles, protectores para callos y juanetes, etc.).

- b) Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.**

En esta categoría de productos, además de las gafas y lentillas expresamente citadas, se encuentran incluidos también productos tales como sillas de ruedas, muletas, calzado ortopédico, aparatos elevadores especialmente diseñados para superar barreras arquitectónicas, teléfonos especiales para sordos, etc..

- c) Sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos para uso animal o para uso humano (a estas últimas sustancias para la obtención de medicamentos para uso humano se les viene aplicando actualmente el tipo super-reducido del 4%).**

Hay que resaltar que **la categoría de productos a que se refiere esta letra c) no incluye a los medicamentos propiamente dichos, que podrán seguir tributando al tipo reducido** (al tipo reducido del 10% en el caso de medicamentos de uso animal, y al tipo super-reducido del 4% en el caso de los medicamentos de uso humano), **sino únicamente a las sustancias medicinales que se utilizan por los laboratorios farmacéuticos para fabricar tales medicamentos.**

El Tribunal considera que España únicamente podría aplicar el tipo reducido del IVA a los productos que se han mencionado en los apartados a) y b) anteriores, en aquellos casos en que tales productos estén normalmente destinados a aliviar o tratar dolencias de personas minusválidas o para el uso personal y exclusivo de tales personas. Pero no en los demás casos.

Como consecuencia de esta sentencia, España se verá obligada a modificar la Ley del IVA para adaptarla a los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo que, con total seguridad, habrá de suponer un encarecimiento considerable de los productos mencionados en los apartados a) y b) anteriores, que pasarían a tributar al tipo del 21% en vez del tipo del 10% a que están sometidos actualmente, con la única excepción de los casos en que tales productos estén destinados a personas con minusvalía, casos estos últimos para los que consideramos que es previsible esperar que el legislador español los mantenga al tipo reducido.

Por tanto, los hospitales y clínicas, tanto del sistema público sanitario como del sector privado, así como los profesionales médicos y sanitarios que ejercen de manera independiente su profesión, verán cómo se encarece en 11 puntos porcentuales el coste de tales productos, puesto que dichas empresas y profesionales no tienen derecho a deducir el IVA que soportan por la adquisición de los mismos, motivo por el cual el IVA es para ellos un mayor coste de adquisición de dichos bienes. Para evitar dicho coste, los hospitales, clínicas y profesionales médicos y sanitarios independientes, tratarán de que ese incremento de coste derivado del aumento del IVA sea absorbido, en su totalidad o en parte, por las empresas que les proveen de tales bienes (fabricantes y distribuidores), y muy previsiblemente exigirán a tales proveedores que les apliquen el mismo precio IVA incluido antes y después de la previsible subida del tipo de dicho impuesto.

Es indudable pues que, la muy previsible subida del tipo del IVA para los referidos productos, va a desencadenar una dura negociación entre, por una parte, los fabricantes y distribuidores de los productos afectados y, por otra parte, los hospitales, clínicas y profesionales médicos y sanitarios independientes que adquieren tales productos necesarios para el desarrollo de su actividad.

El resultado de tal negociación será el que finalmente determine en qué proporción se acabará repartiendo el incremento del coste que en principio habría de suponer la aplicación del tipo general del 21% en el IVA a los productos a que nos estamos refiriendo, entre las principales partes afectadas por tal incremento: los fabricantes y distribuidores de los productos; los hospitales, clínicas y profesionales médicos y sanitarios independientes que adquieren tales productos necesarios para el desarrollo de su actividad; y los ciudadanos consumidores finales en general, tanto cuando adquieran a su cargo los productos en establecimientos tales como farmacias, ópticas, ortopedias, etc., como en su condición de usuarios de sistemas privados de salud a través de pólizas de seguro de asistencia sanitaria, y también en su condición de ciudadanos que sufragan mediante sus impuestos los costes del sistema público de salud.

En el caso de las sustancias medicinales a que nos hemos referido en el apartado c) anterior, en el supuesto de que hubiese de pasarse a tener que aplicar el tipo general del 21% a las mismas, el principal efecto que ello podría llegar a provocar sería un posible coste financiero para las empresas farmacéuticas derivado del hecho de que de que dichas empresas aplicasen un tipo reducido a sus ventas de medicamentos y soportasen el IVA al tipo general en uno de sus principales elementos de coste de fabricación como son las sustancias medicinales, pues dichas empresas sí pueden deducir el IVA que soportan.

Respecto del **momento en que habría de producirse el incremento del tipo del IVA** aplicable a los productos a que nos estamos refiriendo, cabe señalar en nuestra opinión lo siguiente: en primer lugar, que el tipo del 21% solo se aplicaría a partir del momento en el que se modificase expresamente en tal sentido el texto de la vigente Ley del IVA, que es previsible que haya de producirse en un plazo de tiempo que no habría de ser muy largo; y en segundo lugar, que la aplicación de dicho tipo del 21% no podría tener efectos retroactivos.

Por tanto, es muy probable que fabricantes y distribuidores de los productos afectados, así como hospitales, clínicas y otros centros sanitarios que adquieren tales productos para su actividad (tanto públicos como privados), dispongan de un plazo de tiempo que no habrá de ser excesivamente largo, antes de que la citada modificación de la Ley del IVA se produzca, para adoptar alguna medida que les permita disminuir de alguna manera el impacto negativo que esto último tendrá para ellos.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de enero de 2013. Asunto C-543/11 (Woningstichting Maasdriel).

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Conceptos de terreno no edificado y de terreno edificable – Obras de demolición de una edificación al objeto de realizar una nueva edificación.

En el presente asunto, la compañía Woningstichting celebró un contrato de compraventa de una parcela de terreno en la que se levantaba un edificio, por el cual el vendedor se comprometía a demoler dicho edificio para la posterior construcción de viviendas y oficinas. En el momento de dicha transferencia, mediante escritura pública, Woningstichting no había obtenido aún la licencia de construcción necesaria para acometer el proyecto.

A este respecto, hay que señalar que el Derecho neerlandés disponía que las entregas de terrenos edificables están sujetas al IVA, mientras que las entregas de terrenos no edificados están exentas del IVA y sujetas al pago del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP).

Así, Woningstichting pagó el IVA al vendedor por la entrega en cuestión, al entender que se trataba de una entrega de un terreno edificable y, por tanto, sujeta al IVA. Sin embargo, la Inspección le giró más tarde una liquidación

complementaria al considerar que la entrega estaba sujeta al ITP, entendiéndose que la entrega tenía por objeto un terreno no edificado.

Preguntado el Tribunal, éste dispone que, de una apreciación global de las circunstancias que rodean a la operación en cuestión y que concurrían en la fecha de la entrega, tal entrega no ha de quedar exenta del IVA al entender que la intención de las partes en esa fecha, deducida a partir de elementos objetivos, era la de entregar un terreno destinado efectivamente a una posterior construcción de un edificio sobre él, aun cuando en la fecha de dicha entrega no se habían realizado obras de acondicionamiento del terreno distintas de la demolición.

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 31 de enero de 2013. Asuntos C-642/11 (Sroy) y C-643/11 (LVK).

Sujeto pasivo – Condición de sujeto pasivo deudor a la Hacienda Pública del IVA por el sólo hecho de consignar dicho impuesto en una factura emitida - Deducciones – Posibilidad de denegar el derecho a la deducción de una cuota de IVA consignada en una factura recibida, por el hecho de que dicha cuota no corresponda a una operación que efectivamente haya sido realizada.

Los asuntos C-642/11 y C-643/11 tratan casos muy similares, aunque no han sido acumulados por el Tribunal a la hora de dictar sentencia sobre los mismos.

En ambos casos, las autoridades fiscales búlgaras deniegan a las entidades Sroy y LVK el derecho a la deducción del IVA soportado por determinadas adquisiciones de bienes, por considerar que no quedaba suficientemente acreditada la realidad de las operaciones realizadas con los proveedores de tales bienes.

A este respecto, la Administración tributaria había realizado inspecciones a dichos proveedores en las que asimismo se les denegaba el derecho a deducir el IVA soportado a su vez por tales proveedores en adquisiciones anteriores, también por considerar que no se habían producido las correspondientes entregas. Sin embargo, en lo que respecta al IVA repercutido por los proveedores a Sroy y LVK, la Administración no realizó corrección alguna.

Ante tal situación, se pregunta al Tribunal, en primer lugar, si se puede extraer de lo previsto en el artículo 203 de la Directiva, que establece que será deudora del Impuesto cualquier persona que lo mencione en una factura, la conclusión de que si las autoridades fiscales no rectifican el IVA que figura tal factura, emitiendo al expedidor de la misma la pertinente liquidación, esa Administración reconoce que dicha factura corresponde a una operación realmente efectuada y sujeta al Impuesto.

Y el Tribunal concluye que tal interpretación no es posible. Sostiene el TJUE que la obligación establecida en el citado artículo 203 pretende eliminar el

riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el consiguiente derecho a la deducción y que, dado que dicha obligación está limitada por la posibilidad que deben implementar los Estados miembros de incluir supuestos de corrección de cualquier impuesto facturado indebidamente en los casos de buena fe del expedidor o cuando se elimine totalmente el riesgo de pérdida fiscal, no cabe considerar que el artículo 203 tenga un carácter sancionador.

Asimismo, el Tribunal recuerda que, mientras el expedidor de una factura no invoque uno de los citados supuestos de corrección del IVA indebidamente facturado e ingresado, la Administración tributaria no está obligada, en el seno de una inspección tributaria, a comprobar si el IVA facturado y declarado corresponde o no a operaciones sujetas al impuesto realmente efectuadas.

Al no existir tal obligación, el mero hecho de que la Administración tributaria no corrigiera el IVA declarado por el expedidor de la factura no puede llevar a la conclusión de que dicha Administración ha reconocido que las facturas expedidas por este último corresponden a operaciones reales sujetas al impuesto.

En segundo lugar, se consulta al Tribunal si los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima se oponen a la denegación del derecho de deducción del IVA al destinatario de una factura cuando la Administración considere que no ha existido operación real sujeta al Impuesto, aun cuando no ha corregido el Impuesto repercutido por el expedidor de la misma.

Y de nuevo el Tribunal considera que tal práctica no es contraria a los citados principios. No obstante, el Tribunal matiza que cuando, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido dicho expedidor, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de diciembre de 2012 (nº de recurso 5389/2011).

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 impuesto soportado en la adquisición de los bienes inmuebles.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar 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.

La cuestión objeto del recurso de casación estriba en 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 inmueble de la repercusión del IVA al adquirente (importe que éste satisface mediante pagaré), 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 dicho inmueble.

La entidad recurrente interpuso recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que entendió que no podía 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, debiendo considerarse insuficiente, a estos efectos, la mera mención de la repercusión del IVA por parte del transmitente en documento público, ya que, a juicio de dicho Tribunal Superior de Justicia, el cumplimiento exacto de dicho requisito no es meramente formal ni siquiera intrascendente.

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 transmisiones inmobiliarias, si bien hemos de resaltar que, paradójicamente, toda la jurisprudencia a la que se hace mención en la sentencia versa esencialmente 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.

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, en esta sentencia, el Tribunal Supremo considera aplicable dicha interpretación 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 dicha declaración suscrita por el adquirente, sino que es suficiente el hecho de que en la escritura de compraventa conste expresamente que el transmitente repercute al adquirente la cuota del IVA correspondiente, siendo éste el elemento fundamental que demuestra el conocimiento y la voluntad de ambas partes de sujetar la operación al IVA, habiendo quedado constancia además, en el caso aquí enjuiciado, que el adquirente satisface al transmitente mediante pagaré el importe correspondiente a la cuota del IVA repercutida con ocasión de la entrega del inmueble.

En términos muy similares se pronunció también el Alto Tribunal sobre esta cuestión en su sentencia de 13 de noviembre de 2012 (nº de recurso 703/2010).

11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Auto de 15 de noviembre de 2012. Nº de recurso 286/2012.

Exención para determinados servicios de asistencia social, servicios relativos a la práctica del deporte y servicios de carácter cultural, cuando sean prestados por entidades o establecimientos privados de carácter social – Concepto de entidad o establecimiento privado de carácter social.

Las exenciones previstas en los números 8º, 13º y 14º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA, para, respectivamente, determinados servicios de asistencia social, de servicios relativos a la práctica del deporte o la educación física, y determinados servicios de carácter cultural, requieren, entre otros requisitos, que dichos servicios sean prestados por entidades o establecimientos privados de carácter social.

La consideración de una determinada persona jurídica como “entidad o establecimiento privado de carácter social” viene dada por el cumplimiento de una serie de requisitos, establecidos todos ellos en el apartado Tres del artículo 20 de la Ley del IVA, entre los que destaca la ausencia de finalidad lucrativa por parte de dichas entidades o establecimientos privados de carácter social y la dedicación, en su caso, de los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el acuerdo dictado en su día por la Administración tributaria por el que se denegaba el reconocimiento a una determinada sociedad de su condición de “entidad o establecimiento privado de carácter social”, al entender que no carecía de finalidad lucrativa, basándose para ello en el hecho meramente de que la sociedad tiene un carácter mercantil, al tratarse de una sociedad limitada.

En definitiva, el motivo de denegación por parte de la Administración tributaria de la condición de la sociedad como “entidad o establecimiento privado de carácter social”, radicaba únicamente en la naturaleza de sociedad limitada de dicha entidad que solicitó a la Administración tributaria su reconocimiento como tal.

El Abogado del Estado, en el recurso de casación interpuesto, sostiene que, tanto en función de las disposiciones del Código de Comercio, como de lo establecido en las legislaciones sobre sociedades mercantiles, la finalidad lucrativa existe en una sociedad limitada, por lo que se incumple uno de los requisitos establecidos en la Ley del IVA para su consideración como “entidad o establecimiento privado de carácter social”.

Pues bien, el Alto Tribunal considera que tales argumentos son insuficientes para denegar dicha consideración, ya que, entiende el Tribunal Supremo, que si la Ley del IVA hubiera querido imponer o proscribir alguna forma jurídica para las entidades eventualmente beneficiarias de tales exenciones, lo hubiera manifestado expresamente. De esta forma, concluye el Alto Tribunal que *“la opción de una forma jurídica u otra es un elemento válido de elección operativa, en la medida en que la Ley confiere a las distintas entidades diferentes facultades operativas, distintos órganos de gestión y decisión y diferente responsabilidad jurídica de sus titulares. Sin embargo, ello no puede erigirse como elemento constitutivo para el disfrute de las exenciones fiscales en las actividades que desarrolla, ya que la Ley no lo regula así, y antes el silencio de la misma no pueden hacerse interpretaciones restrictivas que no estén contenidas ni en su letra ni en su espíritu”*.

Hemos de indicar que, curiosamente, esta misma interpretación fue mantenida también por la Dirección General de Tributos en su contestación vinculante a consulta número V1877-05, de 26 de septiembre, en donde se concluye igualmente que *“el hecho de que la consultante tenga por su naturaleza [sociedad anónima] finalidad lucrativa no obsta para que se considere que actúa sin dicha finalidad. Es más, ni siquiera se puede considerar que la consultante tiene un fin lucrativo material, sino solamente formal, pro revestir la forma de sociedad anónima”*.

Por último, recordemos que, en relación con estos supuestos de exención, la Ley de Presupuestos para 2013 ha modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2013, el apartado Tres del ya citado artículo 20 de la Ley del IVA, para eliminar el requisito de que las entidades o establecimientos privados de carácter social deban de ser reconocidas como tales por parte de la Administración tributaria, como requisito de necesario cumplimiento para que tales entidades puedan aplicar los citados supuestos de exención. Por tanto, desde el 1 de enero de 2013, 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.

No obstante, 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 lo 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.

12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 14 de diciembre de 2012. Nº de recurso 1204/2010.

Segundas y ulteriores entregas de edificaciones – Exclusión del supuesto de exención de las entregas de edificaciones efectuadas, en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero – Ejercicio anticipado de la opción de compra.

La letra a) del artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA excluye del supuesto de exención establecido para las segundas y ulteriores entregas de edificaciones a aquellas entregas de edificaciones –aunque éstas tengan, a efectos del IVA, la condición de segundas entregas de edificaciones- que sean efectuadas, en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero o “leasing”.

Como es sabido, el objetivo fundamental perseguido con este supuesto de exclusión de la exención es alcanzar el mayor grado posible de neutralidad del IVA en este tipo de operaciones, que son efectuadas entre empresarios o profesionales, mediante la repercusión y deducción del Impuesto en todas las fases del proceso productivo.

Se pretende, en definitiva, no poner a este instrumento de financiación en peores condiciones que otros, por lo que se establece que las entregas de edificaciones que efectúen las empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de “leasing”, y que tienen lugar cuando los arrendatarios financieros ejercitan la opción de compra -o se comprometen a ejercitar la misma-, quedan al margen de la exención establecida en el IVA para las segundas o ulteriores entregas de edificaciones.

La cuestión abordada por el Tribunal Supremo en esta sentencia se centra en determinar la tributación que ha de darse a la entrega de un inmueble efectuada por una empresa dedicada habitualmente a efectuar operaciones de arrendamiento financiero o “leasing”, la cual se produjo por el ejercicio anticipado de la opción de compra de dicho inmueble por parte del arrendatario financiero.

Los hechos, en concreto, fueron los que se describen a continuación.

En marzo de 1992 tres entidades, dedicadas todas ellas habitualmente a realizar operaciones de “leasing”, suscribieron un contrato de arrendamiento financiero con una cuarta sociedad (arrendataria financiera) sobre un

determinado local; tal operación de “leasing” se sometió a la regulación establecida para dichas operaciones en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, que establecía inicialmente una duración mínima de 10 años para el caso de arrendamientos financieros cuyo objeto fuesen bienes inmuebles, si bien dicho requisito desapareció por la derogación prevista en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En mayo de 2001 se otorga escritura de compraventa en la que se exponía que la arrendataria financiera había solicitado de las entidades arrendadoras la anticipación de la opción de compra del local. Presentada la escritura en la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, con autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), modalidad Actos Jurídicos Documentados (AJD), esta Dirección General efectuó una liquidación complementaria por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), al considerar que la entrega del local constituía una operación sujeta al IVA pero exenta, al no encuadrarse dicha transmisión dentro del supuesto de exclusión establecido en la letra a) del artículo 20.Uno. 22º de la Ley del IVA.

Recurrida esta decisión por la arrendataria en vía contencioso-administrativa, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó el recurso al considerar que la operación está sujeta y no exenta del IVA, porque en caso de ejercicio anticipado de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero o “leasing”, este contrato no pierde su naturaleza jurídica, por lo que sigue dentro de los supuestos de exclusión de la exención y, por tanto, sujeto al IVA y no al ITP.

Ante esta última decisión, la Comunidad de Madrid presentó recurso de casación, al entender que la duración mínima de 10 años, en el caso de bienes inmuebles, del contrato de arrendamiento financiero constituye un elemento esencial del mismo, por lo que el ejercicio anticipado de la opción de compra implica el incumplimiento de dicho requisito, perdiendo el contrato su naturaleza jurídica lo que impide que la entrega que se efectúa, como consecuencia de dicho ejercicio anticipado de la opción de compra, pueda recibir el tratamiento fiscal previsto en la citada letra a) del artículo 20.Uno. 22º de la Ley del IVA para las operaciones de arrendamiento financiero.

Centrado, por tanto, el debate en determinar el régimen tributario que corresponde a la entrega del local, realizada como consecuencia del ejercicio anticipado de la opción de compra sobre un inmueble en un contrato de “leasing” por parte del arrendatario financiero, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid y concluye, al igual que ya hiciera en sus sentencias de 14 de julio de 2010 y de 11 de junio de 2012, que dicha entrega debe considerarse sujeta y no exenta del IVA, ya que cuando el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA establece la excepción a la exención, entiende al Alto Tribunal que dicho precepto “[...] *no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos y, por tanto, la entrega de las edificaciones*

estará sujeta al IVA y no al ITP. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues éste no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y aunque en el caso presente pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato [...] regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción, este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes, pudieran anticipar la opción por propia voluntad”.

Hemos de señalar, por último, en relación con este supuesto de exclusión de la exención del IVA para las operaciones de entregas de edificaciones derivadas de contratos de arrendamiento financiero, que la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013 ha añadido, con efectos desde el 1 de enero de 2013, 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, y si bien no resulta totalmente claro lo que el legislador ha pretendido hacer con la introducción de dicho párrafo, con esta nueva regulación cabría 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 resultará ya excluida del supuesto de exención previsto con carácter general en el artículo 20.uno.22º de la Ley del IVA.

13. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 27 noviembre de 2012. Nºde recurso 366/2011.

Devoluciones – Devoluciones a empresa no establecida – IVA soportado mediante una factura expedida después del transcurso de un año desde que se realizó la operación.

En el supuesto de hecho que analiza esta sentencia, una entidad no establecida solicitó la devolución de cuotas soportadas en la adquisición de servicios a una entidad establecida. La fecha de prestación de los servicios fue al 15 de noviembre de 2003, mientras que la factura y la repercusión del impuesto se produjo el 31 de octubre de 2006.

De acuerdo con el criterio del TEAC el devengo del IVA se produjo cuando dichos servicios se prestaron el 15 de noviembre de 2003, por lo que la entidad que debía repercutir el impuesto dejó transcurrir el plazo de un año desde el devengo de las operaciones sin repercutir el impuesto, con lo que caducó su derecho a efectuar dicha repercusión.

Sin embargo, en esta sentencia, la AN rechaza el criterio mantenido por el TEAC y confirma que la entidad recurrente tiene derecho a la devolución de la cuota del IVA documentada en factura de 31 de octubre de 2006 correspondiente a unos servicios que se prestaron en el año 2003. Señala la AN, en línea con otros pronunciamientos del TS y del TEAC, que el plazo de caducidad del derecho a la repercusión por parte del sujeto pasivo de la

cuota tributaria al destinatario de la operación, implica que la entidad destinataria de la operación no está obligada a soportar la repercusión por haber caducado el derecho de la entidad prestadora a repercutir el mismo, ahora bien ello no impide que la entidad destinataria pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto.

Por lo tanto, la AN considera que, conforme a esta doctrina, no se puede denegar el derecho a la devolución de las cuotas del IVA documentadas en la factura de 31 de octubre de 2006 por el hecho de que la misma haya sido emitida y, consecuentemente, el impuesto se haya repercutido, una vez transcurrido el plazo de un año desde el devengo de la operación el 15 de noviembre de 2003, ya que si bien en el momento de emisión de la factura había caducado el derecho de la entidad prestadora del servicio a repercutir el IVA sobre la entidad destinataria de la operación, esto no impide que pueda repercutir el impuesto en el caso de que la entidad destinataria de la repercusión decida voluntariamente soportar la misma.

14. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 23 noviembre de 2012. Nº de recurso 432/2010.

Deducciones – Necesidad de que se haya producido el devengo de las cuotas cuya deducción se pretenda realizar - Devengo del IVA en ejecuciones de obra – Certificaciones parciales de obra.

Esta sentencia, se analiza el momento en el que es deducible por una empresa promotora de edificaciones, el importe del IVA que le es consignado por las empresas constructoras en las facturas que le expiden con ocasión de la emisión de certificaciones parciales de obra.

En el marco del contrato suscrito entre la empresa promotora y las empresas constructoras, estas últimas expiden certificaciones parciales de la obra ejecutada. Tales certificaciones no van seguidas de su pago, sino que se ha pactado expresamente que la empresa promotora efectuará en pago con posterioridad, como regla general a los 120 días de dicha certificación. En las certificaciones de ejecución de la obra, las entidades constructoras repercutieron las cuotas del IVA a la promotora.

La entidad promotora dedujo las cuotas soportadas a través de las certificaciones de ejecución de las obras en el periodo en el que recibió dichos documentos.

La empresa promotora mantiene parte que el criterio utilizado para la deducción de dichas cuotas era correcto, ya que ha tenido en cuenta el momento en el que se pusieron a su disposición las citadas obras, esto es cuando se emitían las diferentes certificaciones.

La Audiencia Nacional examina la cuestión de fondo, y se refiere a la jurisprudencia del TS en casos similares:

“El Tribunal Supremo en sentencia de 12 de julio de 2004 (recurso 8082/1999), y en las que allí se citan, ha distinguido dos posibilidades, a los efectos de computar la fecha de devengo del IVA: a) la posibilidad de recepcionar con carácter provisional aquellas partes de la obra que deban ser ejecutadas en los plazos parciales establecidos en el contrato, que implica la realización del hecho imponible con respecto a esa parcial recepción solo desde que se recibe efectivamente el pago parcial correspondiente (artículo 75.2 LIVA), y b) el supuesto general de recepción provisional de la obra que, puesta en su totalidad a disposición del adquirente, supone la posibilidad de su destino al uso público o al servicio correspondiente y equivale a la entrega de la misma, momento que según el artículo 75.1 se produce el devengo del impuesto con independencia del pago efectivo de la obra.

En igual sentido, la STS de 29 de abril de 2004 (recurso 2085/1999), dictada en un supuesto de un contrato de obras, es decir, de un contrato cuya ejecución se produce por tramos, que se van pagando paralelamente mediante certificaciones de lo hecho, establece el criterio de que si hay pagos anticipados, el devengo del IVA coincide con el momento del cobro de dichos pagos y no con el momento de la expedición de las ejecuciones de obras.

En base a lo anterior, concluye la AN que, en el caso objeto de su sentencia el devengo del IVA que grava las citadas operaciones se produce en el momento del cobro de dichos pagos y no con el momento de la expedición de las ejecuciones de obras, puesto que no puede afirmarse que a través de las certificaciones de ejecución de obra se estén realizando entregas parciales de las obras.

Como prueba de ello, la AN hace referencia a que en el contrato se puede comprobar que se establecía literalmente lo siguiente: *“Todas las certificaciones expedidas se entiende que son a buena cuenta y no suponen una aceptación por parte de la propiedad de las unidades recogidas en ellas. Todas las aceptaciones se realizarán en un único acto que será el de “Recepción Provisional”.* Por ello, considera la AN que no se puede establecer el devengo en el momento de recepción de esas certificaciones de obra, sino en el cobro de la factura o en la recepción final de la obra.

15. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 27 de noviembre de 2012. Nº de recurso 110/2011.

Base imponible – Servicios prestados por las empresas de publicidad directa o "mailing" a sus clientes - Inclusión en la base imponible del IVA correspondiente a tales servicios de las cantidades facturadas correspondientes al franqueo de correspondencia.

En el supuesto de hecho al que se refiere la sentencia resulta que una empresa de publicidad directa o "mailing" facturó a sus clientes determinadas cantidades en concepto de servicios de franqueo de correspondencia no liberalizada, sin repercutir el IVA sobre tales cantidades

por considerar que tal concepto estaba amparado en la exención prevista en el artículo 20.uno.1º de la Ley del IVA para los servicios públicos postales.

En este caso la forma de operar en relación a la correspondencia no liberalizada era la siguiente: la entidad recurrente franquea en sus propias instalaciones estos envíos mediante máquinas de su propiedad autorizadas por el Ministerio de Fomento. Una vez franqueada, la entidad recurrente entrega la correspondencia no liberalizada a Correos que se ocupa de distribuirla.

Tanto la Inspección como el TEAC entendieron que la citada exención no es aplicable. A ese respecto el TEAC consideraba que los gastos de franqueo han de someterse a gravamen, pues ni es un servicio exento del IVA ya que no se presta directamente por Correos al usuario postal, ni considera que se trate de un suplido.

Considera la AN que la cuestión que se plantea en este recurso es si procede incluir en la base imponible del IVA las cantidades facturadas por las empresas de publicidad directa o "mailing" a sus clientes como contraprestación del servicio de franqueo de correspondencia.

En ese sentido, la AN señala en esta caso que, tal y como ya ha confirmado el propio Tribunal en numerosas sentencias en las que se ha establecido que, siendo el ente público Correos y Telégrafos quien presta en este caso el servicio postal, es conforme a derecho el actuar de las empresas que repercutieron únicamente el IVA derivado de su actividad principal relativa a la divulgación o propaganda de las actividades de sus clientes, sin incluir en dicha base imponible el importe del franqueo; y ello por entender que quien efectivamente lo presta es el organismo público Correos y Telégrafos, lo que hace plenamente aplicable la exención del IVA sobre el franqueo establecida en el artículo 20.uno.1º de la Ley del IVA.

Este criterio ha sido confirmado por sentencias del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2012 , 28 de abril de 2011 , 17 de enero de 2011 , 16 de septiembre de 2010 , 12 de julio de 2010 y 28 de junio de 2010 en la que se consideró exentas las cantidades facturadas a los clientes de las empresas dedicadas a la prestación de servicios de publicidad directa, al considerar que el servicio público postal ha sido prestado por Correos, limitándose la empresa a colaborar en el cobro del franqueo.

Es por ello por lo que finalmente la Audiencia estima el recurso, y procede a anular las liquidaciones practicadas por la Inspección.

16. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 28 de noviembre de 2012. Nº de recurso 452/2011.

Devoluciones – Devoluciones a empresarios no establecidos – Plazo de 6 meses para la presentación de la solicitud de devolución: es un plazo de caducidad, por lo que no son admisibles las solicitudes de devolución una vez que ha transcurrido dicho plazo.

En el presente recurso, la AN desestima el recurso interpuesto contra un acuerdo de denegación de una devolución de cuotas de IVA presentada al amparo del procedimiento especial de devolución a empresas no establecidas, que fue dictado por la Administración tributaria por considerar que la solicitud de devolución había sido presentada una vez que había transcurrido el plazo de caducidad de que la empresa disponía para presentar tal solicitud.

La empresa no establecida considera que con tal denegación se ha infringido el principio de no discriminación y libertad de establecimiento, dado que el TEAC basa su negativa en el art. 31 del Reglamento del IVA, el cual establece un plazo de presentación de las solicitudes de devolución del IVA soportado de los 6 meses, periodo inferior al plazo de cuatro años de que disponen las empresas establecidas para previsto por el artículo 99.tres de la Ley del IVA que es de cuatro años para los residentes.

La AN, basándose en jurisprudencia del TS, señala que el plazo de 6 meses fijado en el artículo 31 del Reglamento de IVA es conforme a Derecho. Dicha conformidad está basada en el hecho de que la normativa española que regula dicha devolución a operadores no establecidos es una trasposición directa del plazo fijado en el artículo 9 de la Octava Directiva 79/1072/CEE, en el que se establece que dicha solicitud de devolución, *“habrá de presentarse dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto”*.

La AN considera que el plazo de seis meses es suficientemente amplio para el efectivo ejercicio del derecho, y que viene fijado por la Octava Directiva y traspuesto directamente a la normativa IVA española.

Asimismo la AN considera que no ha tenido lugar discriminación por razón de nacionalidad, porque la existencia de plazos diferentes para el ejercicio del derecho de devolución de las cuotas de IVA no conculca el principio de no discriminación, pues tal distinción no tienen su causa en que el solicitante sea nacional o extranjero, sino en el hecho de que tenga la condición de establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto, lo que determina una situación diferenciada a la hora de gestionar el IVA y que da lugar a un régimen especial de devoluciones para los no establecidos, y esa distinta situación diferenciada a la hora de gestionar el IVA y da lugar a un régimen especial de devoluciones para los no residentes, y esa distinta situación justifica el diferente tratamiento jurídico.

17. Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 3 de diciembre de 2012. Nº de recurso 1544/2010.

Deducciones – Cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las operaciones – Acreditación del destino de los bienes y servicios adquiridos.

En esta sentencia se plantea la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de un local comercial en el ejercicio 2007 que fue adquirido, a juicio de la parte demandante, con el fin de destinarlo a la actividad de alquiler. Entiende la Administración que las pruebas remitidas no permiten apreciar que dicho local se afectara a la actividad de alquiler. Asimismo, destaca la Administración que el demandante no declaró rendimiento alguno por dicho inmueble en sus declaraciones del IRPF, ni como ingresos por arrendamiento ni como imputaciones de renta inmobiliarias. Además el demandante se dio de alta en el epígrafe correspondiente al arrendamiento de locales en 2009, cuando se alquila el local y se afecta a dicha actividad, sin haberse aportado recortes de prensa o anuncios de que dicho local se encontraba en alquiler con anterioridad.

Entiende la parte demandante que mediante la adquisición del local éste tiene la condición de empresario o profesional, ya que su intención en el momento de la adquisición era la de destinar dicho bien a la realización de una actividad empresarial, y por aplicación del artículo 111 de la LIVA las cuotas soportadas podrán ser deducidas con anterioridad al inicio de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad empresarial o profesional. Por tanto, a su juicio, el hecho de no admitir la deducción del IVA soportado sería ir contra el fundamento último de la Sexta Directiva.

Al respecto, el TSJ de Asturias pone de manifiesto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha señalado, en su sentencia en el asunto C-396/1998, que *“quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva y realiza los primeros gastos de inversión al efecto debe ser considerado sujeto pasivo. Al actuar como tal, tendrá derecho, conforme a los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, a deducir de inmediato el IVA devengado o soportado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa”*.

Y a este respecto, concluye el TSJ de Asturias que en el supuesto de hecho a que se refiere su sentencia no se aprecia una relación directa e inmediata entre la adquisición del bien y la actividad de alquiler, y que no existen hechos ni vínculos que demuestren la intención de destinar el local adquirido, con anterioridad al inicio de su actividad, al alquiler, por lo que no admite la deducibilidad del IVA soportado en su adquisición.

Cabe destacar que el TSJ de Asturias acepta y aplica los criterios establecidos por los argumentos del TJUE, si bien concluye que en el caso juzgado los documentos aportados no son suficientes para justificar la

deducibilidad de las cuotas soportadas por no demostrar éstos el destino del inmueble a la actividad de arrendamiento.

II. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3581/2009, de 18 de diciembre de 2012.

Sociedad holding – Actuaciones consistentes en adquisición, tenencia y venta de participaciones en otras sociedades, y en la concesión de préstamos a sociedades participadas – Carácter de actividades empresariales -

El TEAC se pronuncia sobre los aspectos relativos a la aplicación del IVA por una sociedad holding que se indican a continuación.

- a) Si las actuaciones de adquisición, tenencia y venta de participaciones en otras sociedades, y de concesión de préstamos a sociedades participadas, constituyen o no operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial a efectos del IVA por la sociedad holding.

A partir de los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su jurisprudencia, el TEAC llega a la conclusión de que la sociedad holding a que se refiere la resolución no es una "holding pura", es decir, una entidad que limite su actividad a la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales, pues realiza actividades económicas que le otorgan la condición de empresario a efectos del IVA, resultando suficientemente justificada por la Inspección la conclusión a la que llega: las operaciones de inversión y desinversión en el capital de las filiales no son operaciones en las que la entidad esté actuando como un mero inversor privado, sino que se realizan con una finalidad empresarial de intervención, control y gestión del Grupo.

Considera asimismo el TEAC que, conforme a la doctrina del TJCE, cuando la participación de la sociedad holding en el capital de otras compañías va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas y dicha intervención implica la realización de operaciones sujetas al IVA, al margen de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio, en este contexto, las operaciones de adquisición y tenencia de participaciones son operaciones realizadas en el ámbito de una actividad económica sujeta al IVA y la transmisión de acciones sería una operación para la obtención de ingresos continuados en el tiempo de actividades que exceden de la mera venta de acciones, pues dicha operación presenta un vínculo directo con la organización de la actividad realizada por el grupo y constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la sociedad holding, por lo que tal operación estaría comprendida en el ámbito de aplicación del IVA.

Concluye el TEAC que, en consecuencia, procede confirmar que la actividad desarrollada por la sociedad holding concreta a que se refiere la resolución, consistente en la adquisición, tenencia y venta de participaciones sociales en las filiales, constituye, conforme a la doctrina del TJCE, una actividad económica a efectos del IVA. .

Por lo que respecta a las actuaciones de concesión de préstamos por parte de la sociedad holding a sus sociedades participadas, y basándose asimismo en lo establecido en la jurisprudencia del TJUE, el TEAC concluye que es una actividad que constituye una actividad económica de dicha sociedad, consistente en la explotación de un capital con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en forma de intereses, y no una actividad en la que opera como un mero inversor privado que deba quedar fuera del ámbito del IVA. Basa el TEAC su conclusión en el hecho de que la actividad de concesión de préstamos a las entidades participadas es una actividad a la que destina un volumen de recursos financieros importante; en el hecho de que la proporción de entidades participadas que son destinatarias de dicha financiación no es insignificante como pretende la reclamante; en el hecho de que la contraprestación de dichas operaciones son los intereses que satisfacen las filiales por los préstamos, intereses cuyo pago, a diferencia de los dividendos, no resulta de la mera propiedad del bien, sino que constituye la contraprestación de la puesta a disposición de un capital en beneficio de un tercero; y en el hecho de que la actividad de concesión de créditos a las filiales no es una mera reinversión de los dividendos satisfechos por las filiales.

b) Aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados.

Considera el TEAC que, dentro del conjunto de las distintas actividades empresariales desarrolladas por la sociedad holding deben distinguirse los dos siguientes sectores diferenciados de actividad a efectos del IVA:

- Actividad financiera, que integra las actividades económicas de tenencia y participación de acciones y participaciones sociales y concesión de préstamos. Dichas operaciones estarán sujetas al IVA y exentas.
- Servicios de apoyo a la gestión de las filiales, cuyas operaciones están sujetas y no exentas del IVA.

En base a lo anterior, considera el Tribunal que los bienes y servicios de utilización común por ambos sectores se deducirán en función del porcentaje de prorrata general, mientras que los gastos afectos únicamente a una de las actividades lo harán en función del régimen de deducibilidad de la actividad a la que se encuentren afectos.

- c) Afectación al conjunto de las actividades empresariales de la sociedad holding, de los servicios de asesoramiento y consultoría contratados con ocasión de la adquisición de participaciones.

El TEAC aprecia un vínculo directo entre la adquisición de acciones realizada por la sociedad reclamante y el resto de servicios prestados en su actividad empresarial.

En este sentido, estima que “los gastos incurridos por la reclamante con ocasión del desarrollo de dicha actividad de cartera, en la medida en que constituye una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la toma de participación, deben imputarse al conjunto de la actividad empresarial desarrollada por la entidad”.

En conclusión, a las cuotas soportadas por la recurrente correspondientes a los mencionados gastos, le resultará de aplicación *“una prorrata determinada tomando en consideración el volumen total de las operaciones de la empresa en cada ejercicio”.*

- d) Si las operaciones financieras de concesión de préstamos y adquisición y venta de participaciones son operaciones accesorias o no habituales, a efectos de su exclusión del denominador de la prorrata.

En relación con esta cuestión, conforme al artículo 104 de la LIVA, si las operaciones financieras realizadas por la recurrente se considerasen como habituales, deberán incluirse los importes que correspondan en el denominador de la prorrata. Sin embargo, si dichas operaciones financieras se realizasen de forma eventual u ocasional no deberán considerarse a efectos del cálculo de la prorrata.

En el presenta caso, al haber concluido el TEAC que la actividad de concesión de préstamos a sus filiales se considera como actividad económica y por lo tanto habitual, concluye asimismo que procede la inclusión de los intereses obtenidos por dicha cesión de capitales en el denominador de la prorrata común a ambos sectores diferenciados.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1999/2010, de 18 de diciembre de 2012.

Servicios de telecomunicación - Reglas de localización – Regla de utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación del IVA español (artículo 70.dos de la ley del IVA).

Los hechos sobre los que versa la resolución, y respecto de los que todas las partes intervinientes está de acuerdo, son los siguientes:

- Durante los años 1999 a 2004 una empresa con sede en el territorio de aplicación del IVA español realizó ventas de tarjetas de saldo para

teléfonos móviles y packs integrados por teléfono móvil más saldo, a empresas radicadas en Andorra.

- De acuerdo con las condiciones generales del servicio prepago establecidas, las tarjetas y los packs sólo pueden ser utilizados en España.
- Las referidas ventas venta de tarjetas telefónicas prepago tienen la consideración de servicios de telecomunicación.

La cuestión controvertida y que se resuelve el TEAC en su resolución, es la consistente en determinar el lugar en donde deben considerarse realizados los referidos servicios de telecomunicación vendidos por una empresa española a empresas con sede en Andorra.

A tal fin, el TEAC distingue entre las ventas de servicios de telecomunicación realizadas en los dos siguientes periodos:

- a) Ventas de servicios de telecomunicación realizadas en los años 2003 y 2004.

Respecto de estas ventas, el TEAC considera que, en principio, los servicios de telecomunicación se considerarían inicialmente realizados en Andorra, por ser este el país en donde tienen su sede las empresas que adquirieron tales servicios y así resultar de la regla de localización que en principio está prevista para esta clase de servicios cuando el destinatario de los mismos es un empresario o profesional actuando en su condición de tal (regla de la sede del destinatario).

Ahora bien, considera el TEAC que, antes de dar por definitiva dicha primera conclusión, es necesario determinar si resulta aplicable respecto de la venta de tales servicios la denominada regla de utilización o explotación efectiva de los mismos en el territorio de aplicación del IVA español, contenida en el apartado dos del artículo 70 de la Ley del IVA desde el 1 de enero de 2003.

Y a este respecto el TEAC, basándose en lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 19 de febrero de 2009 en el asunto C-1/08, Athesia Druck, hace la siguiente interpretación de la citada regla de localización contenida en el artículo 70.dos de la ley del IVA:

- La denominada regla de cierre prevista en el artículo 70.dos de la Ley del IVA pretende evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia.

Para ello, localiza en el territorio de aplicación del IVA español las prestaciones de servicios de telecomunicaciones que de acuerdo con las reglas de localización contenidas en el artículo 70.Uno.8º.A) se

localizarían fuera de la Comunidad, a condición de que la utilización o explotación efectiva de los servicios se lleve a cabo en aquél territorio.

- El TJUE se ha referido en estos casos a la utilización y explotación efectiva del servicio en el interior de un país miembro de la Unión Europea, sin establecer distinciones en función de quien sea el que lleve a cabo dicha utilización o explotación.
- La normativa comunitaria legitima a España para considerar realizados en el territorio de aplicación del IVA español y sujeta a dicho impuesto, los servicios de telecomunicación prestados por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un país tercero, siempre y cuando la explotación o utilización efectiva de dichos servicios se lleve a cabo en el territorio de aplicación del IVA español.

Y a partir de dicha interpretación que el TEAC considera que puede extraerse de la citada sentencia del TJUE, concluye que el servicio de telecomunicación que una empresa española vende a una empresa andorrana debe considerarse realizado en el territorio de aplicación del IVA español y sujetos por tanto a dicho impuesto, por el hecho de que los adquirentes finales de las tarjetas prepago, aunque no la empresa andorrana que adquiere el servicio, utilicen materialmente los servicios de telecomunicación en dicho territorio.

b) Ventas de servicios de telecomunicación realizadas hasta 2002.

Respecto de estas ventas, y puesto que en los años en que las mismas ocurrieron no estaba vigente la referida regla de localización que con efectos desde el 1 de enero de 2003 se introdujo en el artículo 70.dos de la Ley del IVA, el TEAC concluye que los servicios de telecomunicación prestados por la empresa española a las empresas andorranas no se consideran realizados en el territorio de aplicación del IVA español y no están por tanto sujetos a dicho impuesto.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2103/2012, de 2 de noviembre de 2012

MODIFICACIÓN DE CRITERIO - Supuestos de no sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial – Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial excepto el inmueble en el que se desarrolla la actividad, cuyo uso será cedido no obstante al adquirente — Se aplica el supuesto de no sujeción cuando el adquirente pueda disponer del inmueble por otro título de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA, en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante va a transmitir todos los activos y pasivos, así como el personal, afectos a dicha actividad, excepto los inmuebles, que serán arrendados a la entidad adquirente. En este sentido, se consulta si podría serle de aplicación a esta transmisión la no sujeción a efectos de IVA”.

La DGT fundamenta esencialmente su contestación en el contenido de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto C-444/10, Christel Schriever.

El TJUE, en el análisis sobre si los elementos que se van a transmitir son constitutivos de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, establece que *“la cuestión de si este conjunto debe contener, en particular, bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios, debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate”.*

Además, señala el Tribunal que *“en el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos necesarios para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble”.*

Teniendo en cuenta que el TJUE ha admitido en la sentencia Christel Schriever la posibilidad de que la transmisión del inmueble pueda sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento, que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, que ni siquiera sea necesaria esa mera cesión de uso cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad, la DGT considera que, bajo el marco de esta jurisprudencia, debe ser matizado el criterio que venía manteniendo ese Centro Directivo en determinadas contestaciones vinculantes, en las que no consideraba las transmisiones no sujetas al no incluir la transmisión del inmueble, aunque el mismo fuera simultáneamente arrendado.

En consecuencia, en su contestación, la DGT cambia su criterio anterior en relación con supuestos similares, y concluye lo siguiente: *“en relación con la operación relativa a la transmisión por la consultante de los elementos afectos a la actividad industrial con excepción de los bienes inmuebles, que serán arrendados a la entidad adquirente, debe concluirse queno impide la aplicación del supuesto de no sujeción el hecho de que la consultante ponga a disposición de la adquirente el inmueble mediante un contrato de arrendamiento, siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica.”*

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2105/2012, de 2 de noviembre de 2012

Devengo - Ejecuciones de obra con aportación de materiales - Suspensión temporal de la obras suscribiéndose, en relación con las obras ya ejecutadas, un acta de paralización por la cual el constructor abandona la obra asumiendo los riesgos de la misma el promotor – Deducciones - Facturas emitidas por el constructor por dichas obras no pagadas por el promotor.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre determinados aspectos básicos de la aplicación del IVA – en concreto, sobre el devengo y la deducción del IVA soportado -, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, como entidad promotora y dueña del terreno, suscribió un contrato de ejecución de obra con aportación de todos los materiales con una empresa constructora.

Mediante acuerdo de ambas partes, se suspenden temporalmente las obras, suscribiéndose, en relación con la parte de las obras ya ejecutadas, un acta de paralización en virtud de la cual la empresa constructora abandona totalmente la obra asumiendo todos los riesgos de la misma la consultante. Parte de las facturas emitidas por la empresa constructora en relación con la ejecución de dichas obras están pendientes de pago por la consultante”.

La entidad consultante pregunta sobre el devengo del IVA correspondiente a las citadas ejecuciones de obra, así como sobre su derecho a la deducción de las cuotas de dicho impuesto que le son facturadas por las mismas.

En lo que se refiere al devengo, la DGT señala que el artículo 75 de la Ley del IVA establece que, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, como es el caso objeto de consulta, el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que los bienes se pongan a disposición del dueño de la obra.

Señala asimismo la DGT que la puesta de las obras a disposición del destinatario de las mismas puede producirse parcialmente cuando el dueño se apropie de las obras a medida que el contratista las realiza, así como cuando se emitan certificaciones de obra mediante las cuales se ponga a disposición del dueño de la obra una fase completa y terminada de la obra certificada.

En este sentido, la DGT considera que, según indica en el escrito de consulta, la puesta a disposición de las obras ejecutadas se llevará a cabo en virtud del otorgamiento del acta de paralización, en la medida en que la empresa que ha ejecutado las obras las abandonará, transfiriendo todos los riesgos inherentes a las mismas a la entidad promotora. Por tanto, señala la DGT, en dicho momento tendrá lugar, a efectos del IVA, una entrega de bienes por la parte de las obras ya ejecutadas, determinando el devengo del IVA de las cuota de dicho impuesto que corresponda a dicha parte de las

obras, aun cuando no se haya procedido al pago de la contraprestación correspondiente a estas últimas.

Por último, y con respecto al derecho de la entidad promotora de la obra a la deducción del IVA que grava las ejecuciones de obra de las que ha sido destinataria, la DGT concluye que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 92.Dos de la Ley del IVA, dicha entidad podrá deducir el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la ejecución de obra objeto de consulta que afecta al ejercicio de su actividad económica, en la medida en que esté en posesión de la factura original emitida a su favor por la empresa constructora que realice las citadas obras.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2135-12, de 7 de noviembre de 2012

Exenciones – Seguros – Mediación en operaciones de seguro – Servicios de promoción de seguros.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación o no del supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA para los servicios de mediación en operaciones de seguro, en relación con el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una agencia de suscripción de varias compañías de seguros extranjeras. En su calidad de agencia de suscripción no es posible, conforme a la Ley de Mediación del Seguro, la utilización de mediadores externos. No obstante, prevé que diferentes compañías y profesionales del sector náutico puedan recomendar a sus clientes contactar con la consultante para la contratación de pólizas de seguros, u ofrecerles información sobre la consultante y sus actividades.”

En relación con la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA para los servicios de mediación en operaciones de seguro, a los servicios que las compañías náuticas puedan prestar a la agencia de suscripción, dice la DGT que, de acuerdo con los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso C-08/01, para poder hablar de servicios de mediación es necesario que la compañía mediadora busque clientes o los ponga en relación con el asegurador, con lo que los servicios que sean meramente de apoyo, también conocidos como “*back office*”, no podrían ser considerados como tales.

Por otro lado, señala asimismo la DGT, la Ley 26/2006, de 17 de julio, de Mediación de Seguros y Reaseguros Privados, establece por sí misma una definición de actividad de mediación configurándolas como aquellas “*consistentes en la presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración de un contrato de seguro o de reaseguro, o de celebración de estos contratos, así como la asistencia en la gestión y ejecución de dichos contratos, en particular en caso de siniestro*”. En consecuencia, en la medida en que los servicios prestados contribuyan a la

aproximación del asegurador y del asegurado, éstos estarán sujetos pero exentos del IVA.

Por último, la DGT procede a analizar si los servicios prestados por las diferentes compañías náuticas, cuando recomiendan a sus clientes que contacten con la agencia de suscripción, pueden ser calificados como actividades de mediación. En este sentido, la DGT, basándose en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea “*Inter-Mark*”, asunto C530/09, considera que tales servicios son de carácter publicitario, en cuanto que su objetivo principal es el de informar al público de la existencia y de las cualidades de un producto determinado, que en este caso son unas pólizas de seguro.

En definitiva, y dado que las prestaciones de servicios llevadas a cabo por las sociedades náuticas no pueden ser consideradas como de mediación, sino de publicidad, entiende la DGT que tales servicios quedarán sujetos y no exentos del IVA.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2179-12, de 14 de noviembre de 2012.

Base imponible – Indemnizaciones - Penalización económica en favor de una compañía telefónica, por incumplimiento de un cliente de su compromiso de permanencia - Constituye una indemnización que no se incluye en la base imponible del IVA correspondiente a los servicios de telecomunicación.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la inclusión o no, en la base imponible del IVA correspondiente a unos servicios de telecomunicación, de una penalización económica que se produce en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una compañía de telefonía que ofrece descuentos a sus nuevos clientes sobre determinadas prestaciones de servicios; el descuento concedido se distribuye linealmente durante un período de tiempo, reduciendo el precio de las cuotas mensuales de los servicios contratados. La concesión del descuento está condicionada a la permanencia del cliente durante al menos un año. En el caso de que el cliente incumpla dicho compromiso de permanencia, se establece una penalización económica; dicha penalización se calcula multiplicando el importe total del descuento por la proporción resultante de dividir los días pendientes para completar el año de permanencia entre 365.”

En esta contestación, la DGT declara que las cantidades percibidas por la compañía de telefonía móvil en concepto de indemnización por incumplimiento del contrato al darse de baja el cliente antes de la finalización de su compromiso de permanencia, no se incluyen en la base imponible del IVA de los servicios que dicha compañía presta al cliente, dado que, por su naturaleza y función, no constituyen contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo.

Añade la DGT que, efectivamente, los pagos en concepto de indemnización que recibe la compañía de telefonía no suponen la realización de operación alguna sujeta al IVA, puesto que no corresponden a ningún acto de consumo; no se calculan en función del consumo de los meses en los que se ha estado dado de alta en el servicio, sino del tiempo que restaba para cumplir el compromiso de permanencia.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2182-12, de 14 de noviembre de 2012

Deducciones – Documento justificativo del derecho a deducir – Factura – Destinatario de la factura y de las operaciones documentadas de la misma.

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

“El consultante y su cónyuge desarrollan cada uno una actividad profesional distinta (él la de economista y ella la de pintora artística), en un inmueble cuya propiedad corresponde al cónyuge y su hermana. Los suministros de gas y energía eléctrica están contratados por la hermana del cónyuge.”

En su contestación, la DGT señala que, a efectos del IVA, debe considerarse como destinatario de *los suministros de gas y energía eléctrica y, por tanto, debe ser consignado como tal en las facturas que expidan las compañías suministradoras para documentar tales operaciones*, aquél para quienes tales compañías realizan las referidas operaciones y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que las citadas compañías son deudoras y de la que los referidos suministros constituyen la prestación.

A este respecto, la DGT recuerda que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Recuerda asimismo la DGT su reiterada doctrina en el sentido de que, a los efectos que está tratando, hay que atender al concepto de destinatario jurídico de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios, con independencia del beneficio económico de la misma. Es decir, se considera destinatario aquel sujeto que adquiere bienes y/o servicios en virtud de contrato aun cuando tales bienes o servicios beneficien o se utilicen por un tercero (destinatario económico).

Señala la DGT que tal posición es compartida por el TEAC, quien en el fundamento de derecho sexto su resolución de 3 de julio de 2002 (Nº Resolución 6788/1999) dice lo siguiente: “(...) ha de señalarse que por "destinatario del servicio" debe entenderse el sujeto que en virtud de la

relación jurídica contractual existente puede exigir una determinada prestación que es el objeto del contrato (...).”

Y a partir de lo anterior, concluye la DGT que en el supuesto de hecho a que se refiere esta contestación, el destinatario jurídico del suministro de energía eléctrica y gas es la persona que tiene contratado dicho suministro, y es a esa persona a la que las empresas suministradoras deben hacer constar como destinatario de las operaciones, con independencia que existan otros beneficiarios económicos de las operaciones, las utilicen o no en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, o para fines particulares.

Recuerda que la DGT que lo dispuesto en el artículo 97.cuatro respecto de la deducción del IVA correspondiente a bienes o servicios adquiridos en común por varias personas se aplica cuando existen varios destinatarios jurídicos de la operación, en el sentido antes señalado, que adquieren en común bienes o servicios, cuya participación queda debidamente acreditada para el proveedor, lo que, señala la DGT, no es el caso planteado en el escrito de consulta.

Concluye finalmente la DGT recordando que, al igual que ocurría en el caso que fue objeto de su contestación de 13 de abril de 2011 (nº V0986-11), el consultante y su cónyuge no tendrán derecho a deducirse las cuotas del IVA derivadas de los contratos de suministro de gas y electricidad que tiene suscritos con un tercero las compañías suministradoras, por no tratarse de IVA soportado directamente por aquellos, sino de un IVA soportado por un tercero que es el destinatario jurídico de tales suministros y, por tanto, de la repercusión del IVA que grava tales suministros que es realizada por las compañías suministradoras a dicho tercero mediante las facturas que expiden a este último.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2183/2012, de 14 de noviembre de 2012

Exenciones – Arrendamiento de vivienda – El arrendatario es una asociación sin ánimo de lucro que destinará el inmueble para que sea utilizado a título gratuito como vivienda permanente de personas con discapacidad intelectual dentro de un programa de pisos tutelados autorizado por una determinada Comunidad Autónoma.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.23º de la Ley del IVA para los arrendamientos de edificios destinados exclusivamente a viviendas, en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una persona física, propietaria de una vivienda, que tiene intención de destinarla al arrendamiento sin opción de compra, para uso exclusivo de vivienda, sin prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera. El arrendatario es una asociación sin ánimo de lucro que la destinará, exclusivamente, para vivienda permanente de personas con

discapacidad intelectual, dentro de un programa de pisos tutelados autorizado por una determinada Comunidad Autónoma. La asociación arrendataria presta dichos servicios a título gratuito”.

En su contestación, la DGT señala que la exención prevista en el artículo 20.uno.23º de la Ley del IVA para los arrendamientos de edificios destinados exclusivamente a viviendas no tiene un carácter objetivo que atienda al bien que se arrienda, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender su posible aplicación del uso de la edificación, siendo procedente la exención cuando el destino efectivo del edificio objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

Añade la DGT que el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del referido supuesto de exención, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con la redacción del precepto ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas.

Por tanto, considera la DGT que los arrendamientos de edificaciones que, a su vez, son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario, en el ejercicio de una actividad empresarial, no están exentos del IVA, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento o en virtud de cualquier otro título.

Por el contrario, considera la DGT que, cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional porque realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas.

Y a partir de tales criterios, la DGT concluye que en el supuesto de hecho a que se refiere la contestación, el arrendamiento de la vivienda que realiza el propietario de la misma está exento del IVA por aplicación del artículo 20.uno.23º de la Ley de dicho impuesto, debido a que el arrendatario es una asociación sin ánimo de lucro que, a su vez, cede a título gratuito la vivienda a personas con discapacidad intelectual, dentro de un programa de pisos tutelados autorizado por la Consejería de Familia y Asuntos Sociales de determinada Comunidad Autónoma, y no tiene por tanto dicha asociación la condición de empresario a efectos del IVA, sino la de consumidor final.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2184-12, de 14 de noviembre de 2012.

Base imponible - Servicios de residencia y centro de día prestados mediante precios públicos concertados que se aprobaron mediante resolución en la que no indica si los mismos incluyen o no el IVA - Inclusión o no del IVA en dichos precios públicos – Repercusión del IVA – Destinatario de los servicios cuando resulta que el importe de la contraprestación se financia parte por la Administración y parte por el usuario.

La presente contestación de la DGT se refiere al siguiente supuesto de hecho:

“La entidad mercantil consultante presta servicios de residencia y centro de día a personas mayores dependientes al amparo de la Ley 39/2006, mediante precios públicos concertados con una Consejería autonómica, aprobados mediante la correspondiente resolución, en la que no se indica que los mismos incluyan el IVA.”

La DGT se pronuncia sobre los siguientes aspectos relativos a la aplicación del IVA:

a) *Inclusión o no del IVA en el importe de los precios públicos concertados.*

A este respecto, considera la DGT que, puesto que La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, al regular los precios públicos en los artículos 24 a 27 de la misma, no hace referencia a si los precios públicos que fije la Administración por las correspondientes operaciones, incluyen o no el IVA que, en su caso, grave tales correspondientes, habrá que entender, con carácter general, que dichos precios no incluyen el citado impuesto, en el caso de operaciones sujetas y no exentas, salvo que en la norma se indique lo contrario.

En el caso concreto a que se refiere la contestación, y puesto que en la Resolución de la Consejería de Salud y Servicios Sociales de la Comunidad Autónoma, al fijar los precios públicos aplicables no hace mención a que en los mismos se entienda comprendido el IVA que, en su caso, grave las correspondientes operaciones, habrá que entender que la base imponible de las operaciones, en este caso sujetas y no exentas de dicho Impuesto, está constituida por los citados precios públicos, sobre la que habrá que repercutir el IVA correspondiente.

b) *Destinatario de los servicios.*

Tras reproducir su reiterada doctrina relativa a los criterios que deben tenerse en cuenta para determinar quién tiene la consideración de “destinatario” de una determinada entrega de bienes o prestación de servicios, la DGT concluye que, en el supuesto de hecho a que se refiere la contestación, y puesto que en el concierto suscrito con la Administración se estipula que parte del importe del precio público (20%)

se satisfaga por el usuario y la otra parte por la citada Administración, “la entidad consultante deberá expedir la correspondiente factura a los citados usuarios con ocasión del pago de los servicios prestados a entidad consultante”.

Aunque no se dice con claridad en la contestación, parece ser que la DGT está considerando que en el supuesto de hecho a que se refiere la misma existirían dos destinatarios de una misma operación: la Administración y el usuario.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2197-12, de 16 de noviembre de 2012.

Facturación - Validez como factura de un único documento en papel en el que se recogen los datos correspondientes a operaciones realizadas por dos empresas distintas.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la validez como factura de un único documento expedido en papel, en el que se consignan de forma separada los datos relativos a las respectivas operaciones efectuadas para un mismo destinatario por dos empresarios distintos (una entidad mercantil, y un Ayuntamiento que actúa como empresario a efectos del IVA), con ocasión de la realización de un suministro de agua, y en el que se resume en una sola cifra el importe total a pagar cuyo cobro gestiona uno de tales empresarios.

La DGT entiende que, según la documentación aportada, cabe entender que una de dichas entidades, aplicando lo establecido en el artículo 5.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, ha encargado a la otra que le expida la correspondiente factura de sus operaciones utilizando en su expedición un sólo soporte (papel), por lo que la DGT concluye que, suponiendo que el dato del domicilio de ambas entidades es el mismo (cabe suponer que en el documento figuraría un único domicilio), el citado documento sí puede considerarse que reúne las características propias de una factura, conforme se establece en el artículo 6 del citado Reglamento.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2218-12, de 19 de noviembre de 2012.

Tipo impositivo – Viviendas - Ayuntamiento que va a proceder a transmitir, a los titulares registrales superficiarios de los edificios construidos en las parcelas municipales cedidas en derecho de superficie, las cuotas de suelo correspondientes a las viviendas, anejos, locales y plazas de garaje.

En esta contestación, la DGT concluye lo siguiente, remitiéndose a lo ya señalado en su contestación de 17 de marzo de 2009, nº V0527-09, respecto de un caso similar:

- a) A las transmisiones de suelo a que se refiere el escrito de consulta les resultará aplicable el tipo reducido previsto en la Ley del IVA para las entregas de viviendas, cuando respecto de dichas transmisiones de suelo concurren las tres siguientes circunstancias:
- que el destinatario del suelo sea el titular del vuelo que fue transmitido con anterioridad y que el transmitente del suelo y del vuelo sea la misma persona.
 - que no hayan existido transmisiones intermedias de suelo o vuelo.
 - que el vuelo tenga la consideración de edificio o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se hubiesen transmitido conjuntamente.
- b) A las transmisiones de suelo a que se refiere el escrito de consulta les resultará aplicable el tipo general del IVA cuando respecto de dichas transmisiones de suelo no concurren las tres circunstancias mencionadas en la letra a) anterior.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2232-12, de 19 de noviembre de 2012.

Deducciones – Factura justificativa del derecho a deducir – Comunidades de bienes y sociedades civiles - Facturas expedidas a los comuneros o socios y no a la comunidad de bienes o sociedad civil. .

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si una comunidad de bienes o sociedad civil podrían deducir las cuotas de IVA que gravaron las adquisiciones de los bienes o servicios correspondientes a la inversión inicial realizada para que tales entidades comiencen a desarrollar su actividad empresarial, pero que fueron repercutidas a sus comuneros o socios en facturas que expedidas a estos últimos debido a que eran necesarias para la justificación de la realización de la inversión y el cobro del importe del 40% de la prestación por desempleo de dichos comuneros o socios destinado a financiar tal inversión.

En su contestación, la DGT concluye la DGT que el derecho de la comunidad de bienes o la sociedad civil a la deducción de las referidas cuotas requiere necesariamente que tales entidades estén en posesión de las correspondientes facturas justificativa que deberán cumplir los requisitos exigidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación, entre los que se encuentra el que dicha entidad figure como destinataria de tales facturas y de las operaciones documentadas en las mismas.

Apunta la DGT en su contestación, la posibilidad de que sean expedidas facturas rectificativas por los proveedores, en las que se hagan constar como destinataria de las mismas a la comunidad de bienes o a la sociedad civil, en vez de a los comuneros o socios.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2236-12, de 20 de noviembre de 2012.

CAMBIO DE CRITERIO - Tipo impositivo - Pan sin gluten - Tributan al tipo impositivo del 4 por ciento las entregas de pan común cuando haya sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de gluten de uno o varios de sus ingredientes que contienen gluten o cuyos ingredientes con gluten hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural y que se comercialicen con la indicación de “contenido muy reducido de gluten” o “exentos de gluten” en los términos previstos en el Reglamento (CE) Nº 41/2009 - Tributan al tipo impositivo del 10 por ciento las entregas de pan especial aunque hay sido objeto del tratamiento anterior y se comercialice de la misma forma.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable a las entregas de pan sin gluten, es decir, pan para personas con intolerancia al gluten.

En su contestación, la DGT modifica su criterio anterior para extender la aplicación del tipo del 4 por ciento a determinados productos alimenticios aptos para personas con intolerancia al gluten, disponiendo que:

- Tributarán al tipo del 4 por ciento, el pan común (incluido el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda), masa de pan común congelada y pan común congelado, destinado exclusivamente a la elaboración del pan común, cuando dichos productos hayan sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de gluten de uno o varios de sus ingredientes que contienen gluten o cuyos ingredientes con gluten hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural y que se comercialicen con la indicación de “contenido muy reducido de gluten” o “exentos de gluten” en los términos a que se refiere el Reglamento (CE) Nº 41/2009.
- Tributarán al tipo del 10 por ciento, el pan especial, ya se trate de biscotes, colines, pan de molde, pan rallado, etc., con independencia de haya sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de gluten de uno o varios de sus ingredientes que contienen gluten o cuyos ingredientes con gluten hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural y, sin que a estos efectos, deba tenerse en cuenta que se comercialicen con la indicación de “contenido muy reducido de gluten” o “exentos de gluten” en los términos a que se refiere el Reglamento (CE) Nº 41/2009.

III. World VAT News.

1. Belgium – *VAT recovery limitation for private use of company assets*

On 1 January 2013, a new regulation limiting the VAT recovery for private use of company assets entered into force. The VAT legislation had already changed as of 1 January 2011 but, due to interpretation issues, the entry into force was suspended by the Belgian VAT authorities.

In essence, the new regulation means that the upstream VAT incurred on company assets which also are used for private purposes cannot be recovered as a ratio of the private use. For company cars, this means that the business kilometres are to be recorded in some type of agenda. Alternatively, if companies do not wish to maintain this administration, a lump sum computation of private kilometres can be used. In any case, the VAT recovery is capped at 50%, even if the actual business use is higher. Companies also can apply a lump sum recovery limitation of 35% of the upstream VAT incurred. The recovery limitation does not apply only to the actual car costs, but also to all car expenses, such as fuel and maintenance.

The same applies to other company assets. For PCs, laptops, smartphones, etc. businesses can apply a lump sum 75% recovery limitation unless the actual business use can be demonstrated.

2. Belgium – *Tax point*

Contrary to the former regime, an advance invoice is no longer a tax point. Hence, the VAT only becomes due when the supply is completed or when an advance payment is received. Additionally, the Belgian VAT authorities initially considered that no valid invoice could be issued to request the payment of an advance. These changes would have entailed a severe impact on the set-up of ERP systems, which are based on the VAT reporting of invoice flows. Therefore, in order to limit the impact for 2013, the Belgian VAT authorities have agreed on a transitional regime for 2013. During 2013, VAT reporting still can be done on the basis of invoices, irrespective of the actual tax point. In the course of the first quarter of 2013, a 'final' regime will be announced, which will be applicable as of 2014. Only for intra Community supplies are the tax point rules to be applied strictly.

3. China - *VAT treatment of finance leasing companies participating in VAT reform pilot clarified*

On 4 December 2012, China's Ministry of Finance and the State Administration of Taxation jointly issued further guidance (Circular 86) regarding the VAT reform pilot program. Circular 86 is expected to have a significant impact on the approved finance leasing companies in the pilot areas.

As specified in a previous circular issued in 2011 (Circular 111), finance leasing companies that are pilot general VAT payers are eligible for a refund of VAT to ensure that their actual VAT burden is no more than 3%. However, Circular 111 did not provide any guidance on the calculation of the actual VAT burden, which has resulted in different interpretations by the various local tax authorities.

Circular 86 clarifies that the actual VAT burden is the proportion of VAT payable to the total consideration, plus any additional fees received from the provision of taxable services. In other words, a deduction of expenses from leasing revenue is not allowed.

Before this clarification, the tax authorities in Shanghai generally allowed the expense deduction. Hence, this clarification will significantly increase the base for calculating the VAT burden in Shanghai. Affected companies should assess the impact of Circular 86 on their profits, and proactively apply for financial subsidies to compensate for the increased burden.

4. Colombia - VAT refund for foreign tourists

VAT incurred by foreign tourists in special border development regions, including tourists in transit, on certain products (e.g. clothing, shoes, perfume, leather goods, CDs, crafts, food, toys, emeralds, jewelry in general, appliances, household linens and hardware) will be refunded up to an amount of 100 UVT.

5. Colombia - Tax reform includes VAT changes

The package of tax reforms enacted in December 2012 and in effect as from 1 January 2013 contains changes to the indirect tax rules in Colombia.

The tax reform includes the creation of three rates of VAT for goods, namely, 0%, 5% and 16%. The list of VAT exempt and excluded goods is amended: the list of excluded goods now includes goods such as laptops, food and animal feed, and food and beverages sold by restaurants, coffee shops and ice cream shops. An exhaustive list of exempt goods is introduced, taking into account that the VAT withholding is equivalent to 15% of the value of the tax.

6. Croatia – Reduced VAT rate for sport and leisure vessels

Vessels used for sport and leisure that are put into free circulation in Croatia by 31 May 2013 will be subject to a reduced VAT rate of 5%. This beneficial rate will apply only to vessels used for sport and leisure that were subject to the temporary admission procedure before being declared for release into free circulation. When the provision expires on 31 May 2013, the vessels will be subject to the standard VAT rate of 25%.

7. Croatia – Abolition of zero VAT rate

Croatia has abolished the zero VAT rate that applied to a number of goods

(e.g. bread, milk, books and textbooks, medicines, products that are surgically implanted in the human body, scientific journals and public film screenings); as from 1 January 2013, such products are subject to the reduced rate of 5%.

8. Iceland - VAT on tourist accommodation

Iceland's parliament has approved changes to the VAT rate on tourism-related services, so that with effect from 1 September 2013, the rate on the rental of hotel rooms, guestrooms and other accommodation (including campground facilities) will increase from 7% to 14%.

9. Italy – VAT rates.

An increase to the standard VAT rate from 21% to 22% will apply on 1 July 2013, unless the government finds alternative means of financing before that date.

The VAT rate applicable to health and social services carried out by social cooperatives will increase from 4% to 10% on 31 December 2013.

10. Italy – Individual portfolio management services.

The supply of individual portfolio management services are no longer exempt from VAT; they are taxable transactions as from 1 January 2013.

11. Italy – Determination of taxable amount – consideration in foreign currency

If an invoice does not indicate the date of the execution of the relevant transaction, the conversion of fees/charges/expenses into foreign currency must be made using the exchange rate of the date on which the invoice was issued, with an option to make the conversion based on the exchange rate published by the European Central Bank for all transactions carried out during the calendar year.

12. Italy – Intra-Community supplies

Tax point for intra-Community transactions

Supplies and intra-Community acquisitions of goods are now deemed to be carried out at the beginning of the transport or shipment to the transferee (or to third parties on its behalf) from the territory of the state of departure.

The payment or receipt of advanced payments in connection with an intra-Community sale or acquisition of goods no longer constitutes a chargeable event in respect of the transaction; however, the issuance of an invoice in advance is still considered as the time of supply of the transaction for the

invoiced amount.

For intra-Community sales of goods and intra-Community purchases of goods performed continuously over a period of more than one calendar month, the time of supply is deemed to be the end of each month.

Timing for issuing of invoices for intra-Community transactions

The deadline for the issuance of the invoice for intra-Community supplies of goods is the 15th day of the month following the month of the transaction. The invoice should contain the indication for why the operation is not taxable (reference to the specific provision of Community or national law is not required under the new provisions).

The time frame for issuing a self-invoice (“autofattura”) where an invoice has not been received from the community supplier is modified. A transferee (or buyer) of the intra-Community acquisition who does not receive an invoice from the EU supplier within the second month following the month of the transaction must issue, by the 15th day of the third month following the one in which the operation has been carried out, a single copy of an invoice.

Recording intra-Community transactions

Invoices for intra-Community acquisitions of goods and services duly integrated must be recorded separately by the 15th day of the month following the month in which the invoice is received, and with reference to the previous month (the month of receipt), in the sales ledger and accounted for in the purchases ledger.

For the purpose of exercising the right to deduct VAT, invoices must also be accounted for in the purchases register.

Invoices regarding intra-Community sales of goods must be recorded separately in the sales register, according to their progressive numbering and within the deadline for the issuance, with reference to the month of the transaction.

Invoices issued where an invoice has not been received by the community supplier, must be recorded by the deadline for the issuance and with reference to the previous month, in the sales ledger. For the purpose of exercising the right to deduct VAT, the invoices integrated must also be accounted for in the purchases register.

13. Italy – Turnover

The measurement of annual VAT turnover now includes the operations not subject to VAT in accordance with articles 7 to 7-septies (place of supply rules) of Presidential Decree no. 633/1972 for which the invoicing is now mandatory.

14. Italy – Self-invoicing

The obligation to integrate invoices issued by EU suppliers is extended to all supplies of goods or services subject to VAT in Italy (previously this requirement only applied to certain supplies). Self-invoicing (“auto-fattura”) is still required where goods or services are purchased in Italy from non-EU suppliers..

15. Italy – Invoices

E-invoicing and archiving

Significant changes are made to the rules governing the issuance of invoices in electronic format. Additionally, the authenticity of the origin and integrity of the contents of an invoice can now be assured not only through the use of an electronic signature and time stamp or EDI transmission systems, as was previously the case, but also through management control systems that ensure a reliable connection between an invoice and the related supplies or provisions, or other technologies that can guarantee the authenticity of origin and integrity of data.

The use of an electronic invoice is subject to acceptance by the recipient.

Electronic invoices must be stored electronically; those created in electronic format but that do not qualify as e-invoices (as the recipient has not accepted them) and paper invoices may be stored electronically.

Content of invoices

Changes are made to the content of invoices to ensure compliance with the EU Invoicing Directive, including specific wording to be included on invoices with particular reference to zero-rated, exempt and out of scope transactions and self-invoices.

Summary invoices

Amendments have been made to allow for summary invoices to be issued for supplies of services (as well as goods) supplied to a customer in the course of one calendar month.

Invoicing requirements

There is a requirement to issue an invoice in respect of certain transactions that are not subject to VAT in Italy, as a consequence of the application of the place of supply rules (in principle, supplies of goods or services invoiced to EU taxpayers liable for VAT and supplies of goods or services carried out in non-EU countries for VAT purposes).

For services falling within the scope of the main place of supply rule supplied to taxable persons established in another EU member state and

to/by taxable persons established outside the EU, the invoice or self-invoice must be issued by the 15th day of the month following the month in which the transaction is carried out. Invoices must be registered with reference to the month in which the transactions are carried out.

Simplified invoice

A simplified invoice can now be issued, containing less detailed information than a standard invoice, for transactions under EUR 100.

16. Lithuania – VAT rates

- The application of the 9% VAT rate is extended to 31 December 2013 for thermal energy supplied to heat residential premises, hot water supplied to residential premises, or cold water and thermal energy consumed to prepare hot water supplied to residential premises.
- The application of the 5% VAT rate is extended to 31 December 2013 for medicine and medical aid devices whose acquisition costs are partially or fully reimbursed according to the Law on Health Insurance.
- The 9% VAT rate applies to newspapers, magazines and other periodic publications (with some exceptions) and for passenger transportation via regular communication routes (determined by respective institutions) as well as for the carriage of passenger luggage.
- The 5% VAT rate applies to the means of technical support to the disabled as well as for the maintenance of those means.

17. Lithuania - Other VAT changes

- The deduction of import VAT is simplified because VAT payers are no longer required to have documents proving the payment of import VAT.
- The provisions for VAT registration are clarified to specify that a foreign taxable person is not required to register as a VAT payer in Lithuania if the foreign person only carries out the following supplies subject to the reverse charge in Lithuania:
 - B2B services;
 - The supply of gas, electricity, heating or cooling energy or goods that are to be installed or assembled in Lithuania; and
 - The supply of goods under the triangulation specification scheme.
- Provisions of the VAT Law establishing that non-VAT registered Lithuanian taxable persons that were under an obligation to register as VAT payers as well as non-VAT registered foreign taxable persons that supply goods and services in Lithuania (except some particular

goods/services) have a right to deduct input VAT pursuant to particular conditions.

18. Malaysia - *Stricter enforcement of indirect tax audits*

It has been reported that the Malaysian Royal Customs Department (“MRCD”) intends to intensify its sales and service tax audits with a view to ensuring compliance with the law. The focus of the audits will be on licensees and specifically the following:

- Timely filing of sales / service tax returns
- Adherence to sales / service tax exemption requirements
- Use of accurate tax rates
- Accurate valuation or declaration of goods
- Accurate / timely payment of indirect taxes.

The Director General of the MRCD has stated that they will prosecute noncompliant companies and that the MRCD will expand its audit resources in its efforts to crack down on noncompliance. These measures are expected to help the department meet its target collection of RM 34 billion for 2013.

19. Malta - *New VAT invoicing rules*

On 30 November 2012, various Legal Notices were published to transpose into Maltese law the new VAT invoicing rules under the EU Invoicing Directive. The rules aim to simplify, modernize and further harmonize how invoices are drawn up throughout the EU. The changes cover a variety of issues including, but not limited to, the content of invoices, deadlines by which invoices must be issued, the use of simplified and summary invoices and the issuance of electronic invoices. The ability for businesses to account for VAT on a cash basis also has been significantly restricted.

An overview of the key changes, which took effect on 1 January 2013 is as follows:

Key feature	Description
<i>Applicable rules for invoicing</i>	Uniform rules determine which member state’s rules apply to the invoicing
<i>Content of invoices</i>	The terminology and the details required on a tax invoice are amended, with simplified or summary invoices allowed in certain cases

<i>Deadline for issuance of invoices</i>	New deadlines apply for the issuance of invoices
<i>Electronic invoices</i>	Electronic and paper invoices are placed on an equal footing and the rules governing electronic invoices are simplified
<i>Issuance of self-invoices</i>	Self-invoicing is subject to prior agreement between supplier and customer and is allowed only if a procedure exists for acceptance of each invoice by the supplier. Self-invoices must contain the reference, "Self-billing"
<i>Cash basis of accounting</i>	The ability for businesses to account for VAT on a cash basis is restricted to businesses that have annual turnover not exceeding a certain threshold. The right to deduct input VAT in respect of supplies that are accounted for on a cash basis is postponed until payment is made for the supplies
<i>Miscellaneous</i>	Other changes concern determination of the taxable amount, translation of invoices, credit notes, continuous supplies of goods, etc.

20. Poland - *Bad debt relief*

Recent changes to the Polish VAT law include amendments to the bad debt relief procedure. As from 1 January 2013, taxpayers wanting to make adjustments to output VAT from non-collectible receivables must wait 150 days (previously 180 days) from the deadline for the relevant payment. The requirement to notify the debtor of the intent to make the adjustment is abolished, even though the debtor will have to make an adjustment to its input VAT without notification. If the debtor fails to do so, the tax authorities may impose a fine equal to 30% of the unadjusted VAT.

Under an anomaly in the law, in the case of related parties, the creditor is not allowed to adjust output VAT where receivables are not collected from a related entity, but the debtor is required to adjust input VAT.

21. Poland - *Fixed establishment: potential risk for foreign entities*

The Polish tax authorities, after analyzing the business activity in Poland of a foreign-based company registered for VAT in Poland, recently came to the conclusion that the foreign company had a fixed establishment for VAT

purposes even though it had no employees or technical infrastructure in Poland. The authorities based their reasoning on various business links the foreign company had with Polish related parties. They paid particular attention to the limited autonomy of the Polish companies in terms of business operations and organization. The tax authorities have stepped up their examinations of foreign companies and have been asking foreign businesses with a Polish VAT registration to provide detailed information on factors that could trigger a fixed establishment.

22. Portugal - Further developments on new invoicing rules

There have been some recent developments regarding the recently enacted invoicing rules that result from the interpretation of Portugal's tax authorities, including the following:

- It is confirmed that entities that do not have a permanent establishment for VAT purposes (e.g. VAT registrations) are not required to communicate invoices issued (under the new invoices list obligation, to be filed with the tax authorities by the 25th of the month following the month to which they relate);
- For invoicing purposes, the only documents that will be accepted are the invoice, the invoice-receipt and the simplified invoice;
- Credit and debit notes are considered rectification documents (documents that correct previous invoices), and may be issued by customers in certain circumstances;
- In the case of "rappel" discounts (that apply to a certain period), if it is not possible to indicate the invoices to which the discounts refer, it is acceptable to identify the relevant time period;
- Invoice-receipts to be issued by personal income tax taxpayers (previously named "recibos-verdes") need not be communicated to the tax authorities; and
- Several SAF-T(PT) files can be submitted to the tax authorities, one for each program or invoicing station. If there is a system that integrates all information from several stations, one file can be submitted.

23. Turkey - VAT rate increase for residential houses

The VAT rate for residential houses of less than 150 m² has been increased based on the unit m² value of the house. The new tax rates are:

Type of residence	Unit m² value	Old rate	New rate
Less than 150 m ²	0 – 500 TL	1%	1%
Less than 150	500 – 1,000 TL	1%	8%

m ²			
Less than 150 m ²	1,000 + TL	1%	18%
More than 150 m ²	N/A	18%	18%

This rate increase is applicable to sales of residential housing after 1 January 2013 where construction permits were granted after that date.

24. United Kingdom - *Supplies made under finance leases*

The tax authorities (HMRC) have issued a Brief applying to taxpayers that make finance lease supplies, or that receive such supplies in relation to business cars, and block some of the input tax incurred. The Brief advises that HMRC's current view is that no change to the VAT treatment of finance leases is required following the CJEU decision in the case of EON Aset Menidjmont. In other words, the Brief confirms that, for now, hire purchase agreements are considered a supply of goods due to the passing of title, and finance leases will remain a supply of services. However, HMRC also indicate that they are still considering this issue and this may not be a final conclusion on the matter. HMRC have stated that if the treatment does change, the changes will only apply from a future date, and retroactive adjustments would not be required.

25. United Kingdom - *HMRC consultation on withdrawal of VAT exemption for research*

The VAT exemption for business supplies of research services between eligible bodies is being withdrawn. The UK was notified by the European Commission that the exemption does not comply with EU legislation. The UK accepts this and is planning to withdraw the exemption as from 1 August 2013, and a consultation has been published on the withdrawal of the exemption to assess its impact and examine options to mitigate the impact.

26. Uruguay - *VAT treatment of e-books*

Imports and domestic sales of books are exempt from VAT and import duties in Uruguay. The VAT treatment of books in an electronic format (e-books), however, is an issue that has been addressed in several binding opinions issued by Uruguay's Tax Authority (DGI).

The scope of the import duty exemption was relatively clear, since it applies to "physical books" as well as to "any other new instrument which derives from technology improvements". Hence, imports of e-books are exempt from import duty, provided they fall within the scope of the exemption for literary, artistic, scientific, teaching or educational material.

The sale of books in the domestic market is exempt, but the terms of the VAT exemption differ from the import duty exemption, because the VAT exemption for books does not include any reference to “technology improvements”. The DGI recently issued a binding opinion (addressed in the November 2012 edition of Global Indirect Tax News) in which it clarified that e-books do not fall within the scope of the definition of “books” for purposes of the VAT exemption, with the result that e-books are subject to the standard VAT rate of 22% when sold in the domestic market.

However, a decree issued this month by the Executive Branch with application from 1 December 2012 modifies the scope of the VAT exemption. Newspapers, magazines and books edited in an electronic format are now included in the VAT exemption as defined by the local regulations. Licenses for use, as well as the transfer of rights of use and the exploitation of such goods, also are included. In effect, e-books are now exempt from VAT when sold in the domestic market. Notably, the exemption does not apply to e-readers, but only to e-books themselves.

27. Vietnam - VAT on interest

Vietnam’s Ministry of Finance issued an official letter on 11 December 2012 that provides guidance to the provincial tax departments on the VAT treatment of loan interest income earned by non-credit institutions. According to the letter, the provision of credit and other financial services in compliance with regulations are non-taxable objects under the 2008 VAT law, so that loan interest arising from permitted lending activities of non-credit institutions is non-taxable for VAT purposes. However, the official letter does not specify its effective dates or how to address situations where VAT was already declared on loan interest before the official letter was issued.

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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

© 2013 Deloitte Abogados, S.L.