

IVA-Julio 2013

Boletín de Actualidad



Índice de contenido

I. Normativa

1. **Proyecto de Ley de cajas de ahorros y fundaciones bancarias** (*Disposición final segunda: introducción de una nueva disposición adicional séptima en la LIVA. Disposición derogatoria única: mantenimiento del régimen fiscal de los sistemas institucionales de protección*).
2. **Proyecto de Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización** (*Artículo 23: introducción del régimen especial del criterio de caja*).

II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Conclusiones de la Abogado General del 6 de junio de 2013. Asuntos C-189/11 y otros (Comisión Europea contra España y otros Estados miembros).**

Régimen especial de las agencias de viajes.

2. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de junio de 2013. Asunto C-62/12 (Kostov).**

Concepto de “sujeto pasivo” – Persona física – Prestación de servicios imponible – Prestación ocasional – Inexistencia de relación con una actividad profesional registrada y sujeta al IVA – Agente judicial independiente.

3. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de junio de 2013. Asunto C-125/12 (Promociones y Construcciones BJ 200, SL).**

Supuesto de inversión del sujeto pasivo – Concepto de procedimiento obligatorio de liquidación – Proceso concursal voluntario.

4. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de junio de 2013. Asunto C-219/12 (Fuchs).**

Deducciones – Concepto de “actividades económicas” – Explotación de una instalación fotovoltaica situada sobre el tejado de una casa utilizada como vivienda – Suministro a la red – Ingresos continuados en el tiempo – Generación de electricidad inferior al consumo.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de junio de 2013. Asunto C-259/12 (Rodopi).

Rectificación de deducciones – Sanción administrativa por contabilización y declaración extemporáneas de la anulación de una factura – Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de junio de 2013. Asunto C-653/11 (Paul Newey/ Ocean Finance).

Concepto de “prestación de servicios” – Prestaciones de servicios de publicidad y de corretaje de préstamos – Exenciones – Realidad económica y mercantil de las operaciones – Prácticas abusivas – Operaciones cuyo único objeto es la obtención de una ventaja fiscal.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 16 de mayo de 2013. Nº de recurso 503/2012.

Exenciones – 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 bienes inmuebles.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 24 de mayo de 2013. Nº de recurso 3309/2010.

Hecho imponible – Importación de bienes – Bienes procedentes de país tercero introducidos en el TIVA-ES al amparo del régimen suspensivo de importación temporal – Requisito temporal de dicho régimen suspensivo: plazo máximo de permanencia de los bienes.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de mayo de 2013. Nº de recurso 754/2011.

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

10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 22 Mayo de 2013. Nº de recurso 671/2011.

Deducciones – Cuotas repercutidas por supermercados a sus proveedores en concepto de publicidad – Descuentos efectuados por proveedores fuera de factura.

11. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 4 de junio de 2013. Nº de recurso 332/2008.

Exenciones - Entregas intracomunitarias de bienes – Requisitos de aplicación de la exención – Carga de la prueba.

12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 2 de abril de 2013. Nº de recurso 1038/2010.

Cuotas indebidamente repercutidas – Devolución de ingresos indebidos – Regularización en el periodo tributario en el que se efectuó la rectificación – Destinatario de la operación no tiene derecho a la devolución por no haber soportado la carga tributaria.

13. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sentencia de 22 de abril de 2013. Nº de recurso 3/2009.

Deducciones – Prorrata general – Operaciones inmobiliarias que no constituyen la actividad habitual del sujeto pasivo – Carga de la prueba.

14. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 9 de mayo de 2013. Nº de recurso 1130/2010.

Importaciones de bienes – Base imponible – Valor en aduana – Comisiones de compra.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 145/2011, de 23 de mayo de 2013.

Obligación de ingresar el IVA repercutido en una factura aunque la operación no esté sujeta al Impuesto – Riesgo de pérdida de ingresos fiscales - Requisitos para que no haya deber de ingresar lo indebidamente repercutido en factura.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1810/2011, de 23 de mayo de 2013.

Devoluciones - Exigencia de garantía para ordenar las devoluciones – Principios de finalidad y proporcionalidad.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1530-13, de 7 de mayo de 2013.

Reglas de localización – Servicios relativos a importaciones de mercancías prestados a un empresario francés – Prestaciones intracomunitarias de

servicios – Declaración recapitulativa.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1538-13, de 7 de mayo de 2013.

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería – Celebración de banquetes de bodas y otros eventos para grupos – Exclusividad total o parcial de las salas.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1585-13, de 13 de mayo de 2013.

Deducciones – Cuotas soportadas por adquisiciones de bienes y servicios relativos a locales en periodos que no están arrendados – Acreditación de la intencionalidad de seguir afectando los inmuebles a una actividad económica.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1605-13, de 14 de mayo de 2013.

Exenciones relativas a regímenes suspensivos aduaneros y fiscales – Entregas de aceites usados a plantas recicladoras para fabricación de biodiesel.

7. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1719-13 y nº V1720-13, de 27 de mayo de 2013.

Tipo impositivo – Servicios mixtos de hostelería – Paquete turístico: alojamiento más uso de campos de golf.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1722-13, de 27 de mayo de 2013.

Exenciones – Agrupación de Interés Económico - Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la LIVA.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1725-13, de 27 de mayo de 2013.

Operaciones intracomunitarias – Entidad alemana no establecida en TIVA-ES que envía bienes a almacenes de sus clientes en TIVA-ES, adquiriendo estos últimos la posesión de aquellos desde la recepción y asumiendo el riesgo sobre los mismos.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1752-13, de 28 de mayo de 2013.

Hecho imponible – No sujeción – Concesión administrativa – Adjudicación a entidad mercantil de la explotación del servicio de rutas turísticas y guiadas

por una ciudad mediante contrato administrativo especial.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1754-13, de 29 de mayo de 2013.

Exenciones – Enseñanza – Alquiler de libros de texto y venta de “tablets”.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1772-13, de 29 de mayo de 2013.

Exenciones – Cesión de derechos de la propiedad intelectual por entidades mercantiles o los herederos del autor.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1796-13, de 31 de mayo de 2013.

Base imponible – Modificación de la base imponible – Cobro posterior deuda y rectificación al alza base imponible – Inadmisión de la modificación inicial practicada – Formas de practicar la rectificación.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1798-13, de 31 de mayo de 2013.

Base imponible – Modificación de la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables - Reclamaciones ante las Juntas Arbitrales de Transporte.

IV. World VAT News

- 1. Colombia- Consumption tax applies to bars and restaurants**
- 2. United States - Temporary expansion of manufacturing exemption in Florida**
- 3. United States - Minnesota enacts Omnibus Tax Bill including changes to sales and use tax**
- 4. United States - U.S. Senate approves legislation authorizing states to collect sales and use taxes from out-of-state sellers**
- 5. China - Update on VAT reform pilot program**
- 6. India - Exemption from excise duty for goods sold to duty-free shops**
- 7. India - Sponsorship of sports team exempt from service tax**
- 8. India - Ruling on input tax credit**
- 9. India - Input tax credit rules for developers and units in Special Economic Zones**
- 10. New Zealand - GST treatment of immigration and other services**

- 11. New Zealand - Taxation (Annual Rates, Foreign Superannuation, and Remedial Matters) Bill**
 - 12. New Zealand - Enhanced GST registration for nonresidents**
 - 13. New Zealand- GST grouping rules for nonresidents**
 - 14. New Zealand - Agent and principal supplies**
 - 15. Bosnia and Herzegovina- VAT registration of established branch offices of foreign legal entities**
 - 16. Bosnia and Herzegovina - VAT registration of nonresidents**
 - 17. European Union - AG issues opinion on application of special scheme for travel agents**
 - 18. Germany - Evidence required for intra-community supplies**
 - 19. Greece - Changes to deadlines for filing VAT returns**
 - 20. Italy - Increase in standard VAT rate postponed**
 - 21. Italy - Supply of food and beverages in vending machines**
 - 22. Italy - Registration tax**
 - 23. Italy - Clarification of chargeable event for services**
 - 24. Lithuania - Information system for keeping and managing VAT invoice data**
 - 25. Netherlands - CJEU rules on transfer of minority shareholding**
 - 26. Norway - VAT representation**
 - 27. Poland - Application of specific tax point rules to provision of services**
 - 28. Poland - Insurance of leased goods**
 - 29. Portugal - VAT cash basis system**
 - 30. Russia - Retroactive increase in value of goods**
 - 31. Russia - Leasehold improvements**
 - 32. Slovenia - Change of VAT rates**
 - 33. United Kingdom - Consultation on VAT treatment of refunds made by manufacturers**
-

I. Normativa.

1. Proyecto de Ley de cajas de ahorros y fundaciones bancarias (*Disposición final segunda: introducción de una nueva disposición adicional séptima en la LIVA. Disposición derogatoria única: mantenimiento del régimen fiscal de los sistemas institucionales de protección*).

Con fecha 21 de junio de 2013, el Boletín Oficial de las Cortes Generales ha publicado el Proyecto de Ley de cajas de ahorro y fundaciones bancarias.

La disposición final segunda de este Proyecto de Ley introduce una nueva disposición adicional séptima en la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto (LIVA), con la finalidad de que las fundaciones bancarias a que se refiere dicho Proyecto de Ley puedan tener la consideración de entidades dependientes de un grupo de entidades -regulado en el capítulo IX del Título IX de la LIVA-, siempre y cuando esas mismas fundaciones bancarias tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto y estén establecidas en el territorio de aplicación del IVA (TIVA-ES). Del mismo modo, podrán tener también la condición de entidades dependientes aquellas entidades en las que dichas fundaciones bancarias mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento de su capital.

A estos efectos, se considerará entidad dominante del grupo de entidades aquella entidad de crédito que determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de la actividad del grupo y el control interno y de gestión.

Por otro lado, la letra b) de la disposición derogatoria única de este Proyecto de Ley de cajas de ahorro y fundaciones bancarias mantiene vigente expresamente el régimen fiscal de los sistemas institucionales de protección (SIP), aprobado por el Real Decreto-Ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros. Ello supone, por lo que al IVA se refiere, el mantenimiento de la opción en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (REGGE) por parte de aquellas entidades integrantes de un SIP.

2. Proyecto de Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (*Artículo 23: introducción del régimen especial del criterio de caja*).

Con fecha 3 de julio de 2013, el Boletín Oficial de las Cortes Generales ha publicado el Proyecto de Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, el artículo 23 de dicho Proyecto de Ley introduce en la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto (LIVA), un nuevo régimen especial, de carácter voluntario: el régimen especial del criterio de caja, cuya regulación se contiene en los artículos 163 decies a 163 sexiesdecies del nuevo Capítulo X del Título IX de la LIVA.

Con efectos desde 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros podrán optar, si así lo desean, por la aplicación del nuevo régimen especial del criterio de caja. Régimen especial que se configura como renunciable, teniendo dicha renuncia una duración mínima de tres años.

No obstante, quedarán excluidos del régimen especial del criterio de caja aquellos empresarios o profesionales cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen una determinada cuantía, que se fijará reglamentariamente.

Este régimen especial se aplicará, con carácter general, a todas las operaciones - tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios- que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto (TIVA-ES), si bien quedan expresamente excluidas del régimen especial las siguientes operaciones:

- Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- Las siguientes entregas de bienes exentas: i) exportaciones y operaciones asimiladas a las exportaciones de bienes, ii) entregas de bienes relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, iii) entregas de bienes relacionadas con los regímenes aduaneros y fiscales, y iv) las entregas intracomunitarias de bienes.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las operaciones a las que resulte de aplicación la comúnmente conocida como regla de inversión del sujeto pasivo.
- Las importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones.
- Los autoconsumos de bienes (tanto internos como externos) y las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

El nuevo régimen especial del criterio de caja fija el devengo del impuesto, respecto de las operaciones a las que sea de aplicación, en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, con la fecha límite, en todo caso, del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado dichas operaciones, en el caso de que el cobro no se hubiese producido a esa fecha.

En todo caso, este régimen especial prevé que la repercusión del IVA en las operaciones a las que sea de aplicación se deberá efectuar en el momento de la expedición y entrega de la factura correspondiente, si bien dicha repercusión se entenderá realizada cuando se produzca el devengo del impuesto, conforme a lo indicado anteriormente.

Por otro lado, la aplicación de este régimen especial también supondrá el retraso, con carácter general, en el derecho a la deducción del IVA soportado, tanto para el propio empresario o profesional acogido al régimen especial como para sus clientes (empresarios o profesionales no acogidos al régimen especial, que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo), ya que, para ambos, el nacimiento del derecho a la deducción surgirá en el momento del pago total o parcial del precio de la operación, por los importes efectivamente satisfechos, con la fecha límite, en todo caso, del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya efectuado la operación, siempre que, en este último caso, el pago no se hubiera realizado a esa fecha.

Cuando un empresario o profesional, que no se encuentre acogido al régimen especial del criterio de caja, efectúe una modificación a la baja de la base imponible del IVA, de acuerdo con lo establecido en el artículo 80.Cuatro de la LIVA (créditos correspondientes a las cuotas del impuesto repercutidas que tengan la consideración de total o parcialmente incobrables), ello determinará el nacimiento del derecho a la deducción de la cuota del IVA soportada por el empresario o profesional destinatario de la operación, que esté acogido a dicho régimen especial, respecto de la operación cuya base imponible haya sido modificada y que estuviera pendiente de deducción en el momento en que se efectúe dicha modificación.

El nuevo régimen especial prevé que se produzca el devengo de las cuotas del IVA repercutidas y la deducción de las cuotas del impuesto soportadas, respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen especial y que estuvieran pendientes de devengo o deducción, en el momento en que se dicte el auto de declaración de concurso, bien del empresario o profesional acogido al régimen especial, o bien del destinatario de dichas operaciones. Igualmente, se establece el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado, también en la fecha del auto de concurso, respecto de aquellas otras operaciones, no acogidas al régimen especial y que estuvieran aún pendientes de pago, y cuyo destinatario hubiera sido el empresario o profesional concursado acogido a dicho régimen.

Por último, ha de señalarse que el Proyecto de Ley establece diversas remisiones a posteriores desarrollos reglamentarios para la regulación, entre otras cuestiones, i) de la cuantía límite del cobro en efectivo a percibir de un mismo destinatario a los efectos de la exclusión del régimen especial, ii) de los términos en que deba efectuarse la opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja y iii) de las obligaciones formales que deberán cumplir, tanto los empresarios o profesionales que opten por aplicar este

régimen especial, como los empresarios o profesionales destinatarios de las operaciones afectadas por este mismo régimen.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Conclusiones de la Abogado General del 6 de junio de 2013. Asuntos C-189/11 y otros (Comisión Europea contra España y otros Estados miembros).

Regimen especial de las agencias de viajes.

En esta serie de recursos por incumplimiento, la Comisión había cuestionado una interpretación de la Directiva 2006/112/CE con arreglo a la cual ocho Estados miembros, entre ellos España, consideran que el régimen especial del IVA para las agencias de viajes se aplica con independencia de que el cliente sea realmente el viajero o no y, en particular, cuando se venden los viajes entre agencias de viajes.

Adicionalmente, y ya sólo con respecto a España, la Comisión también había planteado objeciones respecto a tres aspectos de la normativa interna del IVA que se refieren, respectivamente a:

- La exclusión del régimen especial de las situaciones en que las agencias de viajes minoristas venden viajes combinados organizados por agencias mayoristas;
- La deducción del 6% del precio del servicio como cuotas del IVA incluidas en el precio y
- La determinación global de la base imponible.

Pues bien, la Abogado General no acoge las pretensiones de la Comisión con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, esto es, considera que es válido que el régimen especial de las agencias de viajes sea de aplicación en la reventa de viajes a personas que no sean propiamente los viajeros y en especial cuando se venden los viajes entre distintas agencias de viajes.

Sin embargo, en lo que respecta a los tres aspectos que atañen únicamente a España, la Abogado General parece compartir las objeciones señaladas por la Comisión.

Habrá que estar a lo que finalmente disponga el Tribunal para determinar con certeza qué aspectos de la normativa española deben ser objeto de modificación, en su caso.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de junio de 2013. Asunto C-62/12 (Kostov).

Concepto de “sujeto pasivo” – Persona física – Prestación de servicios imponible – Prestación ocasional – Inexistencia de relación con una actividad profesional registrada y sujeta al IVA – Agente judicial independiente.

En el presente caso se plantea al Tribunal si una persona física, el Sr. Kostov, que ya está registrada a efectos del IVA por la actividad que ejerce como agente judicial y es por tanto considerado como sujeto pasivo del Impuesto, también tendría la misma consideración respecto de una prestación de servicios efectuada de manera ocasional y que no guarda relación con la actividad que ejerce como agente judicial. En particular, tal actividad se refiere a su actuación como mandatario en la presentación de una serie de ofertas en el marco de tres procedimientos de subastas de inmuebles.

El Tribunal dispone que, si bien es cierto que de una lectura de las disposiciones pertinentes de la Directiva, puede resultar que una persona que efectúa únicamente de modo ocasional una operación no debe considerarse, en principio, un sujeto pasivo (empresario o profesional según la LIVA) en el sentido de dicha Directiva, lo cierto es que de las referidas disposiciones no se desprende sin embargo necesariamente que tal persona no vaya a estar obligado al pago del IVA sobre tal operación.

Continúa el Tribunal diciendo que es posible que el concepto de actividad económica que figura en la Directiva abarque una actividad que sea ejercida únicamente con carácter ocasional. En consecuencia, concluye el Tribunal que una persona física que ya es sujeto pasivo del IVA por sus actividades de agente judicial independiente debe considerarse sujeto pasivo respecto de cualquier otra actividad económica ejercida de modo ocasional, siempre que tal actividad constituya una actividad económica en el sentido de la Directiva IVA.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de junio de 2013. Asunto C-125/12 (Promociones y Construcciones BJ 200, SL).

Supuesto de inversión del sujeto pasivo – Concepto de procedimiento obligatorio de liquidación – Proceso concursal voluntario.

La presente sentencia tiene lugar en el marco de un proceso concursal voluntario incoado a instancia de la entidad española Promociones y Construcciones BJ 200, S.L, en el que la venta de dos inmuebles pertenecientes a dicha sociedad generó la obligación de repercutir e ingresar el IVA a la Administración tributaria española.

Se plantea al Tribunal si el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 que permite a los Estados miembros establecer la aplicación del

mecanismo de inversión del sujeto pasivo en los casos de “entregas de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación”, engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor a lo largo del proceso concursal, incluida la primera fase, que no tiene naturaleza liquidativa y en la que la venta obedece a un acuerdo voluntario entre las partes.

El Tribunal concluye que dicho artículo efectivamente englobaría cualquier venta de un inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un proceso de liquidación del patrimonio de éste, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando esa venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor.

Manifiesta a este respecto el Tribunal que si bien es cierto que el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 es una excepción al régimen normal de la Directiva y, por consiguiente, debe ser interpretado de manera restrictiva, es preciso velar por que esa disposición no quede privada de su eficacia. Así, considera que limitar la aplicación del mecanismo de autoliquidación a la venta de un bien inmueble realizada en el curso de un proceso de liquidación de los activos del deudor no contribuiría a la plena consecución del objetivo perseguido, puesto que el riesgo de evasión y de fraude fiscales existe desde el momento en que el deudor es declarado insolvente.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de junio de 2013. Asunto C-219/12 (Fuchs).

Deducciones – Concepto de “actividades económicas” – Explotación de una instalación fotovoltaica situada sobre el tejado de una casa utilizada como vivienda – Suministro a la red – Ingresos continuados en el tiempo – Generación de electricidad inferior al consumo.

El Sr. Fuchs, titular de una vivienda, instaló un sistema fotovoltaico sin capacidad de almacenamiento para suministrar electricidad a la red. Así, el Sr. Fuchs suscribió un contrato con una compañía eléctrica con arreglo al cual acordó vender la electricidad generada a dicha compañía la cual le suministraba posteriormente, también a precio de mercado, la energía eléctrica que la vivienda del Sr. Fuchs precisara.

El Sr. Fuchs consideró que la venta de la electricidad generada constituía una actividad económica y, por ello, solicitó la devolución del IVA soportado en la adquisición e instalación de la instalación fotovoltaica.

Por el contrario, las autoridades austriacas consideraron que el Sr. Fuchs no estaba autorizado a deducir el IVA soportado pues, al explotar su propia instalación fotovoltaica, no había ejercido una actividad económica.

Se plantea al Tribunal si la explotación de esa instalación por el Sr. Fuchs constituye una “actividad económica” en el sentido de la Directiva y aquel responde que, en la medida en que dicha instalación suministra a la red la electricidad que genera a cambio de ingresos continuados en el tiempo, y no de manera ocasional, como así se desprendía del contrato celebrado con la compañía eléctrica suscrito “por un periodo de tiempo indeterminado”, se cumplen los requisitos exigidos para que dicha actividad se incluya en el concepto de «actividades económicas» de la Directiva.

A estos efectos, considera el Tribunal que es irrelevante que el Sr. Fuchs reciba electricidad de la red para las necesidades de su vivienda y que la cantidad de electricidad generada sea inferior a la consumida.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de junio de 2013. Asunto C-259/12 (Rodopi).

Rectificación de deducciones – Sanción administrativa por contabilización y declaración extemporáneas de la anulación de una factura – Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

La compañía búlgara Rodopi consignó una factura recibida de uno de sus proveedores en el libro registro de compras y en la declaración del impuesto. Sin embargo, tal factura era incorrecta y fue anulada mediante acta de 15 de octubre de 2010. Rodopi no tuvo en cuenta dicha acta ni en su contabilidad ni en su declaración del mes de octubre de 2010, sino que lo hizo en el mes de diciembre de 2010, regularizando la deducción inicial. Tal retraso motivó una infracción administrativa por parte de la administración tributaria que impuso a Rodopi una multa por un importe equivalente al del IVA indicado en la factura controvertida.

Se pregunta esencialmente al Tribunal si la multa impuesta por la Administración búlgara vulnera los principios de neutralidad y de proporcionalidad, máxime cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento.

A este respecto, el Tribunal contesta que el principio de neutralidad fiscal no se opone a que una sanción pecuniaria como la controvertida en el litigio principal se imponga en circunstancias como las expuestas en el asunto. Fundamenta el Tribunal su respuesta en que la sanción controvertida tiene por objeto precisamente el incitar a los sujetos pasivos a regularizar en el plazo más breve posible la cuota tributaria deducible, de forma que garantiza la correcta aplicación del sistema de regularización de las deducciones, sistema que constituye un elemento esencial del funcionamiento del IVA en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones.

En segundo lugar, y en lo que se refiere al principio de proporcionalidad, el Tribunal recuerda que las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del

impuesto y prevenir el fraude, lo que debe ser apreciado por el tribunal nacional.

A este respecto, este deberá comprobar si el retraso en la corrección de la deducción supone un fraude en el IVA lo que, a juicio del Tribunal, no debe equipararse de forma automática.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de junio de 2013. Asunto C-653/11 (Paul Newey/ Ocean Finance).

Concepto de “prestación de servicios” – Prestaciones de servicios de publicidad y de corretaje de préstamos – Exenciones – Realidad económica y mercantil de las operaciones – Prácticas abusivas – Operaciones cuyo único objeto es la obtención de una ventaja fiscal.

La presente sentencia se refiere a un supuesto de hecho en el que un empresario, el Sr. Newey, establecido en el Reino Unido, cuya actividad principal consistía en la prestación de servicios de intermediación de préstamos, exentos del IVA, constituyó, como único accionista, la sociedad Alabaster, establecida en Jersey, territorio donde no aplica la Directiva de IVA, para así mitigar el impacto por la no deducción de las cuotas de IVA soportadas en concepto de servicios de publicidad, destinados a atraer potenciales prestatarios.

Alabaster, entidad establecida en Jersey, era quien firmaba los contratos de corretaje con los prestamistas y los contratos de publicidad con la compañía Wallace Barnaby, también establecida en Jersey, que, a su vez, subcontractaba estos servicios a otra entidad establecida en el Reino Unido.

No obstante, en la práctica, los posibles prestatarios se ponían en contacto directamente con los empleados del Sr. Newey en Reino Unido, quienes se encargaban de tramitar el expediente y lo enviaban a los directivos de Alabaster en Jersey para su mera aprobación.

Con base en las circunstancias específicas del caso, las autoridades inglesas consideraron que los servicios de publicidad fueron prestados directamente al Sr. Newey en el Reino Unido, donde estarían sujetos al IVA, y que, por consiguiente, era el Sr. Newey quien también prestaba directamente, en el Reino Unido, el servicio de corretaje de préstamos.

A este respecto, el Tribunal declara que, a pesar de que los términos contractuales constituyen un factor que ha de tenerse en cuenta, no deben ser decisivos a la hora de determinar quiénes son realmente el prestador y el receptor de una «prestación de servicios», cuando no reflejen totalmente la realidad económica y mercantil de las operaciones.

Añade el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional nacional, mediante un análisis global de las circunstancias, comprobar si las estipulaciones contractuales reflejan verdaderamente la realidad económica

y si era el Sr. Newey, y no Alabaster, quien efectivamente prestó los servicios de préstamos y fue destinatario de los servicios de publicidad realizados por Wallace Barnaby.

Si así fuera el caso, sigue indicando el Tribunal que las estipulaciones contractuales deberían reformularse para restablecer la situación a como habría sido de no haberse realizado las operaciones que constituyen esa práctica abusiva, realizada con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 16 de mayo de 2013. Nº de recurso 503/2012.

Exenciones – 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 bienes inmuebles.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar de nuevo 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 presente recurso de casación para la unificación de doctrina estriba en la validez de la renuncia a la exención del IVA, prevista en el artículo 20.Dos de la LIVA y en el mencionado artículo 8 del RIVA, por la simple consignación en la escritura de compraventa del inmueble, junto con el precio, de la cantidad correspondiente al IVA.

La entidad recurrente interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina 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 del importe del IVA en la escritura pública, 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, anulando 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 la cuota del IVA repercutida correspondiente, siendo éste el elemento fundamental que demuestra el conocimiento y la voluntad de ambas partes de sujetar la operación al IVA.

En términos similares se pronunció también el Alto Tribunal sobre esta cuestión en sus sentencias de 13 de noviembre y 20 de diciembre de 2012 (nº de recursos 703/2010 y 5389/2011, respectivamente).

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 24 de mayo de 2013. Nº de recurso 3309/2010.

Hecho imponible – Importación de bienes – Bienes procedentes de país tercero introducidos en el TIVA-ES al amparo del régimen suspensivo de importación temporal – Requisito temporal de dicho régimen suspensivo: plazo máximo de permanencia de los bienes.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia sobre la delimitación del hecho imponible importación de bienes en un caso en que determinadas obras de arte, procedentes de EEUU, son introducidas en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES), vinculándose las mismas, desde su entrada en dicho territorio, al régimen suspensivo de importación temporal.

En concreto, los hechos sobre los que resuelve la sentencia son los siguientes:

La fundación de un museo introdujo en el TIVA-ES, en marzo de 1998 y en régimen de importación temporal, cuatro obras de arte para su exhibición en España. Dicha importación temporal fue autorizada por el plazo de un año por parte de la Dependencia Provincial de Aduanas de Madrid. En concreto, estas obras de arte fueron cedidas temporalmente por un museo neoyorquino a dicha fundación para su exhibición en sucesivas exposiciones temporales que esta última iba a organizar en Bilbao sobre los diferentes movimientos artísticos del siglo XX.

En febrero de 1999 -antes, por tanto, del vencimiento del plazo de un año concedido inicialmente-, la fundación solicitó la prórroga por un año más, la cual fue concedida. En marzo de 2000, y próximo a expirar el plazo de dicha prórroga, se solicita una segunda prórroga por otro año más, siendo también concedida por la Dependencia Provincial de Aduanas de Madrid, previa solicitud a la fundación de que concretase las circunstancias excepcionales que motivaban tal petición. Próximo a expirar el plazo de esta segunda prórroga, en febrero de 2001, la fundación solicita una tercera prórroga, que fue denegada por dicha Dependencia Provincial argumentando que había transcurrido, tanto el plazo máximo de 24 meses señalado en el artículo 140.2 del Código Aduanero comunitario, como la prórroga extraordinaria concedida, que totalizaban 36 meses desde el inicio del régimen de importación temporal.

Ha de señalarse igualmente que dicha fundación solicitó en diciembre de 2000, casi tres meses antes de la finalización de la primera prórroga, la concesión de un régimen de depósito aduanero tipo “E” en el que se querían introducir todas las obras de arte vinculadas al régimen de importación temporal. La finalidad de dicha solicitud era que, una vez terminada una exposición, las obras de arte importadas pudieran ser depositadas en los almacenes del museo para, bien ser devueltas a su museo de origen, o bien permanecer en España en caso de tener prevista una nueva exposición en la que se hubiera pensado exponer las citadas obras, sin que se produjera el hecho imponible de importación de bienes. Pues bien, el mismo Departamento de Aduanas que denegó a la fundación, en febrero de 2001, la tercera prórroga del régimen de importación temporal fue quien concedió a la misma, en mayo de 2001, dicha autorización de depósito aduanero.

Como consecuencia de la denegación de la tercera prórroga solicitada, se practicó a la fundación la correspondiente liquidación provisional por el concepto IVA a la importación respecto de las cuatro obras de arte reseñadas.

Recordemos, a estos efectos, que el artículo 18.Dos de la LIVA dispone que la entrada de bienes en el TIVA-ES no produce el hecho imponible importación, entre otros supuestos, cuando dichos bienes se vinculen a los regímenes aduaneros del artículo 24 de la LIVA —entre los que se encuentra

el régimen de importación temporal-. En estos casos, dicho precepto establece que el hecho imponible importación de bienes se produce cuando los bienes abandonan el régimen aduanero especial del artículo 24 de la LIVA o cuando se incumple lo dispuesto en su legislación aplicable. Es por ello que la mencionada Dependencia Provincial de Aduanas consideraba que ya había transcurrido, tanto el plazo máximo de 24 meses señalado en el artículo 140.2 del Código Aduanero comunitario, como la prórroga extraordinaria concedida, que totalizaban 36 meses desde el inicio del régimen de importación temporal, por lo que, al denegarse la nueva prórroga solicitada, se producía el hecho imponible importación de bienes.

Dicha liquidación fue recurrida por la fundación, sin éxito, en reposición y en vía económico-administrativa. Contra la resolución del TEAC, la fundación promovió recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que fue resuelto favorablemente para la fundación, al estimar el recurso contencioso-administrativo.

Notificada esta última sentencia, el Abogado del Estado interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, formulando un único motivo de casación: la infracción del artículo 140 del Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC), vigente en el momento de los hechos. A su juicio, el artículo 140.3 del CAC no habla de “prórrogas” sino de “prorrogar dentro de los límites razonables los plazos previstos en los apartados 1 y 2”, lo cual conduce a entender que se concederá una prórroga y no una pluralidad de prórrogas encadenadas o sucesivas. Continúa argumentando el Abogado del Estado que *“en el presente caso no sólo se habían agotado los 24 meses del artículo 140.2 del CAC, sino que ya se había concedido la prórroga prevista en el artículo 140.3 del CAC, por lo cual no se tendría derecho a la concesión de una nueva prórroga”*.

El Alto Tribunal, en la sentencia que estamos analizando, no comparte los criterios esgrimidos por la Administración General del Estado y desestima el recurso de casación interpuesto por esta última. Y lo hace de acuerdo con el razonamiento que exponemos a continuación.

A juicio del Tribunal Supremo, del artículo 140 del CAC se desprenden dos características esenciales del plazo de permanencia de las mercancías en el régimen suspensivo de importación temporal: por un lado, el plazo debe ser suficiente para alcanzar el objetivo de la utilización autorizada y, por otro lado, el plazo máximo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal será de 24 meses pudiendo prorrogarse cuando circunstancias excepcionales lo justifiquen.

En relación con la suficiencia del plazo para que se pueda alcanzar el objetivo de la utilización autorizada, razona el Alto Tribunal que debe tenerse en cuenta que las obras de arte habían sido cedidas por el museo neoyorquino a la fundación para su exhibición en sucesivas exposiciones temporales que iban a ser organizadas, aspecto éste que no había sido

cuestionado por la Administración, ni considerado insuficiente para la concesión de la primera y segunda prórroga.

Por lo que respecta al término de “circunstancias excepcionales”, el Tribunal Supremo considera que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 694.2 del Reglamento (CEE) 2454/1993, de desarrollo del CAC, debe entenderse “(...) cualquier causa por la que se necesite utilizar la mercancía durante un periodo adicional al inicialmente previsto para poder cumplir el objetivo que ha motivado la operación de importación temporal”.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Alto Tribunal argumenta lo siguiente:

“El artículo 140.3 del CAC no puede ser interpretado, como hace el Abogado del Estado, en el sentido de que no cabe más que una prórroga extraordinaria. De la lectura del citado precepto se puede entender que hay margen para admitir que caben cuantas prórrogas como sean necesarias, siempre que se acredite la concurrencia de las circunstancias excepcionales que las justifiquen y siempre con la finalidad de hacer posible la utilización autorizada y dentro de límites razonables.

Si el artículo 140.3 del CAC utiliza la expresión de que las autoridades competentes podrán “prorrogar” los plazos previstos, sin hacer mención de si una o varias veces, sería ajeno a la letra de la norma realizar una interpretación que permita una sola prórroga. Por otra parte, una interpretación teleológica de la norma permite entender que la finalidad del precepto no es otra que la de permitir la prolongación del régimen de importación temporal cuando existan razones que lo justifiquen para cumplir con la utilización autorizada, razones que deberán ser acreditadas por el contribuyente importador.”.

Lo anterior permite al Tribunal Supremo concluir de la siguiente forma:

“En el caso que nos ocupa, la Administración admite o, al menos, no niega en ningún momento, como dice la sentencia recurrida, la concurrencia de circunstancias excepcionales para la concesión de la prórroga. La cesión de las obras de arte (...) para su exhibición en las sucesivas exposiciones temporales (...) no ha sido cuestionada por la Administración ni menos considerada insuficiente para la concesión de la prórroga. Y a juicio del Tribunal de instancia se trata, desde luego, de unas circunstancias que tienen perfecta cabida en la amplia definición de las causas que permiten la concesión de prórroga, de acuerdo con la definición de que las mismas efectúa el (...) Reglamento 2454/1993 antes transcrito.

Dándose la concurrencia de circunstancias excepcionales que justificaban prorrogar nuevamente, de manera extraordinaria, el plazo de régimen temporal, debió la Administración aplicar el artículo 140.3 del CAC y conceder la prórroga del citado régimen, con la consiguiente anulación de la liquidación provisional practicada por el concepto de IVA a la importación al expirar el régimen de importación temporal”.

Para reforzar esa conclusión respecto de la no conformidad a derecho de la denegación de la prórroga del régimen de importación temporal y la subsiguiente liquidación girada por la Administración en concepto de IVA a la importación, el Alto Tribunal valora también las dos siguientes circunstancias.

Por una parte, el hecho de que, con fecha de 6 de marzo de 2001, el Departamento de Aduanas acordase el vencimiento del régimen de importación temporal y que fuese ese mismo Departamento quien, con fecha de 25 de mayo de 2001, hubiera concedido a la fundación del museo la autorización de depósito aduanero; ello supone que, de haberse concedido una prórroga adicional de tan solo tres meses, el régimen de importación temporal se hubiera podido ultimar mediante el destino de las obras de arte al depósito aduanero ya autorizado.

Y por otro lado, valora también lo establecido en el artículo 54 de la LIVA, que dispone que, en determinadas circunstancias, estarán exentas del IVA las importaciones de objetos de colección o de arte importados por museos, por lo que, a juicio del Tribunal Supremo, no parece razonable gravar como importación definitiva una introducción de obras de arte en régimen de importación temporal.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de mayo de 2013. Nº de recurso 754/2011.

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

La letra a) del artículo 20.Uno.22º. A) de la LIVA, en su redacción que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2012, 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 o ulteriores 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 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 siguientes:

- a) Con fecha 19 de diciembre de 2002 se otorgó escritura de ejercicio de opción de compra efectuada por una sociedad mercantil a una entidad financiera de un edificio sito en Madrid, el cual había sido objeto de un contrato de arrendamiento financiero suscrito entre ambas entidades con fecha 16 de febrero de 2001.
- b) Esta operación se liquidó por las partes intervinientes con repercusión del IVA al 16% sobre el precio pactado de compraventa y se ingresó en la Comunidad de Madrid el importe correspondiente al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en relación con la escritura de ejercicio de opción de compra de fecha 19 de diciembre de 2002.
- c) En septiembre de 2004 se notifica a la sociedad mercantil propuesta de liquidación provisional del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por entender la Administración que la operación, la adquisición anticipada del bien, estaba sujeta a este tributo y no al IVA.
- d) Terminada la tramitación ante la Administración autonómica, ratificándose en definitiva el contenido de esta liquidación provisional, la sociedad mercantil formula reclamación económico-administrativa, que es desestimada por resolución de 27 de febrero de 2008 y que se impugna ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el cual estima el recurso.
- e) No conforme con esta última decisión, la Comunidad de Madrid interpuso recurso de casación ante al Alto Tribunal, argumentando, en esencia, 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.A) de la LIVA para las operaciones de arrendamiento financiero.

Centrado el debate, por tanto, en determinar el régimen tributario que corresponde a la entrega del edificio, realizada como consecuencia del ejercicio anticipado de la opción de compra sobre dicho 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, de 11 de junio y de 14 de diciembre de 2012, que dicha entrega debe considerarse sujeta y no exenta del IVA, ya que cuando el artículo 20.Uno.22º de la LIVA 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 ITPAJD. 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*”.

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, hemos de señalar, sin embargo, que la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013 añadió, 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*”.

Si bien no resulta totalmente claro, a nuestro juicio, 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.A) de la LIVA.

**10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª.
Sentencia de 22 Mayo de 2013. Nº de recurso 671/2011.**

Deducciones – Cuotas repercutidas por supermercados a sus proveedores en concepto de publicidad – Descuentos efectuados por proveedores fuera de factura.

La presente sentencia se centra principalmente en analizar si las cuotas repercutidas por IVA por unas cadenas de supermercados a sus proveedores en concepto de publicidad son deducibles por estos. En particular, la Audiencia Nacional analiza si dichas cuotas repercutidas se corresponden con una prestación de servicios realizada por las cadenas de supermercados en favor de la recurrente (proveedor de aquellas).

En particular, las facturas expedidas se refieren a los siguientes servicios y documentos:

- **Acuerdo de eficiencia logística:** En dicho acuerdo se establecen unas condiciones de entrega de los productos vendidos por parte de la entidad. Expresamente se estipula para el caso de cumplimiento de las condiciones que ahí se precisan *"el descuento unitario en Ptas. /Kg. Bruto, y el descuento total en Ptas. para XXXX"*.

En este respecto, la Audiencia considera que de los documentos obrantes en el expediente administrativo no se desprende la realización de una efectiva prestación de servicios dado que, tanto el acuerdo de eficiencia logística como las facturas aportadas indican como concepto un descuento realizado por la recurrente a la cadena de supermercados. A juicio de la Audiencia, no se aportó por la recurrente prueba alguna que desvirtúe tales hechos, limitándose a argumentar que se trata de una operación de distribución de productos.

- **Plantilla de condiciones particulares 2004:** En dicha plantilla, se establecen de manera detallada una serie de porcentajes de descuento a aplicar, indicándose entre otros: *"El importe del descuento conseguido será recuperado por centros comerciales XXXX a través de una nota de cargo que será deducida de los pagos a realizar. El porcentaje variable según el incremento de la facturación entre el año 2003 y 2004 se recuperará a final de año, sobre el total facturación 2004"*.

De los datos y documentos aportados en el procedimiento inspector y en la vía económico-administrativa, entiende la Audiencia Nacional que se constata que no se realiza la prestación de servicios de publicidad alegada, sino un descuento relacionado con las ventas que efectúa la entidad. Señala el Tribunal que de las características extraídas de ambos supuestos se considera que realmente nos encontramos ante descuentos fuera de factura, al documentarse no en las facturas emitidas inicialmente por la entidad sino en factura con cargo emitida por el comprador.

En base a lo anterior, la Sala desestima el recurso y considera no deducibles los importes de IVA soportados al considerar que los mismos no fueron correctamente repercutidos.

11. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 4 de junio de 2013. Nº de recurso 332/2008.

Exenciones - Entregas intracomunitarias de bienes – Requisitos de aplicación de la exención – Carga de la prueba.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza la concurrencia o no de los requisitos necesarios para que las transacciones declaradas por la recurrente como entregas intracomunitarias de bienes a Portugal se consideren exentas de acuerdo con el artículo 25 de la Ley del IVA.

El obligado tributario declaró durante los ejercicios comprobados la realización de entregas intracomunitarias de bienes exentas a diversos clientes situados en Portugal. Sin embargo, la Inspección entendió que no concurrían las circunstancias que permitían calificar dichas entregas de bienes efectuadas como entregas intracomunitarias exentas del IVA.

Como consecuencia de todo lo anterior, la Inspección de los Tributos regularizó la situación de la entidad, haciendo tributar las citadas entregas por el IVA al no cumplir los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento del Impuesto, para tener la consideración de entregas intracomunitarias exentas.

Así, en su sentencia, la Audiencia Nacional confirma que es requisito necesario para la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley del IVA:

i) Que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado Miembro distinto de España.

Según el Tribunal, en la regularización se deja constancia que los clientes que se relacionan por parte del recurrente no poseían número de IVA intracomunitario en los períodos objeto de regularización, por lo que la Inspección consideró que las entregas efectuadas a los mismos debían tributar como entregas de bienes sujetas y no exentas del impuesto. De acuerdo con lo señalado en la Sentencia, no consta que la entidad, con carácter previo a la aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, se cerciorase de la validez del número de identificación fiscal que le estaba proporcionando el adquirente de los bienes, cuando bien pudo hacerlo a través del sistema informático denominado VIES que sirve para "validar" los números de identificación a efectos del IVA.

ii) Que los bienes se expidan o transporten al territorio de otro Estado miembro.

En dicha regularización, no se acreditaba la salida de las mercancías fuera del TIVA-ES.

Considera el Tribunal que el proveedor ha de demostrar que el bien ha sido expedido o transportado a otro Estado Miembro y que ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega, y confirma el criterio de la Inspección que considera que de los hechos constatados no existen indicios razonables y suficientes para entender acreditada la realidad del transporte de los bienes desde España al territorio de otro Estado miembro distinto del mismo, a pesar de que la recurrente aportó la siguiente documentación:

- Las facturas de venta, firmadas por el adquirente, y en las que figura la persona que retiraba las mercancías, identificándose el vehículo en que eran cargados los productos.
- Los adquirentes de las mercancías suscriben un certificado en el que se especifica el destino de las mercancías entregadas.
- Los albaranes internos que diariamente confecciona la entidad y que sirven para comprobar que la mercancía retirada del almacén se corresponde con la entrada de dinero.
- Las pruebas testificales de los empleados del almacén que atendieron a los clientes intracomunitarios.

En relación con los documentos arriba señalados, considera la Audiencia Nacional que no se acredita la veracidad de la documentación aportada, por ejemplo, en las facturas de venta figura un sello en el que se rellenan los datos relativos a quien retira la mercancía, con su D.N.I. y firma. Ahora bien aunque se trata de un recibí, se constata que éste es firmado normalmente por una persona diferente del propio comprador que sólo en ocasiones tiene autorización para la retirada de estas mercancías, y, cuando la tiene, el documento en que se otorga carece de las mínimas garantías para poder asegurar la autenticidad del mismo.

Por tanto, la Audiencia Nacional en la presente sentencia considera que los certificados emitidos por los adquirentes portugueses no acreditan la salida efectiva de las mercancías de España a Portugal, en los términos exigidos en la normativa, ya que se tratan de certificados genéricos que no constituyen factura de la entrega con el sello y firma del adquirente, no consta el medio de transporte y ni siquiera la persona que lo efectúa.

En resumen, por todo lo anteriormente mencionado, faltando en este caso los requisitos de la prueba del transporte efectivo de las mercancías al territorio de otro Estado miembro y, asimismo, la verificación de la identificación fiscal del adquirente en otro Estado miembro, tratándose ambos de requisitos objetivos de la exención, su ausencia impide la

aplicación de la misma, procediendo finalmente la Audiencia Nacional a desestimar el recurso presentado.

12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 2 de abril de 2013. Nº de recurso 1038/2010.

Cuotas indebidamente repercutidas – Devolución de ingresos indebidos – Regularización en el periodo tributario en el que se efectuó la rectificación – Destinatario de la operación no tiene derecho a la devolución por no haber soportado la carga tributaria.

En esta sentencia se plantea si una UTE puede solicitar la devolución de ingresos indebidos por la incorrecta repercusión y simultáneo ingreso de cuotas del IVA.

Las facturas emitidas por la recurrente se correspondían con arrendamientos de viviendas al Instituto de la Vivienda de Madrid (IVIMA) que posteriormente se consideraron exentos del IVA. Al parecer, la entidad recurrente emitió las correspondientes facturas rectificativas y procedió a la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Asimismo, procedió a reintegrar las cuotas del IVA al IVIMA mediante compensación en el pago de las mensualidades de renta siguientes por lo que este no soportó ni se dedujo importe alguno en concepto de IVA por tales arrendamientos, habiendo soportado el pago del impuesto el propio recurrente.

Sin embargo, la Agencia Tributaria denegó dicha pretensión argumentando que el contribuyente había rectificado las facturas emitidas y procedido al reintegro de las correspondientes cuotas, *“por lo que de acuerdo con lo establecido en el art. 89.cinco de la Ley 37/1992 la reclamante debía regularizar su situación tributaria en la declaración – liquidación correspondiente al periodo en que efectuó dicha rectificación”*.

No comparte sin embargo el Tribunal este criterio, entendiendo que *“el hecho de que la UTE recurrente haya reintegrado al destinatario de la operación el importe de las cuotas indebidamente repercutidas no impide utilizar el cauce elegido para obtener la devolución, ya que si bien ese reintegro es indispensable para seguir la vía de rectificación prevista en el apartado b) antes citado, no excluye la posibilidad de utilizar el otro cauce legal, pues lo que faculta al sujeto que repercutió las cuotas para obtener la devolución del ingreso indebido es que el destinatario de la operación no tenga derecho a la devolución por no haber soportado la carga tributaria, que es el supuesto que aquí concurre, por lo que no hay razón alguna para denegar el derecho que reclama la actora”*.

13. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sentencia de 22 de abril de 2013. Nº de recurso 3/2009.

Deducciones – Prorrata general – Operaciones inmobiliarias que no constituyen la actividad habitual del sujeto pasivo – Carga de la prueba.

En el presente asunto, la Administración gira una liquidación a la entidad recurrente, que se dedica normalmente a la actividad inmobiliaria, al considerar de aplicación la regla de prorrata general, minorando por tanto la cantidad solicitada a compensar para futuros ejercicios, por la venta de una vivienda que estuvo exenta de IVA.

Frente a esta liquidación, alega la recurrente que no es procedente al tratarse dicho inmueble un bien que no formaba parte de su actividad inmobiliaria habitual y además que se trataba de un bien de inversión por lo que no cabía su inclusión en el cálculo de la regla de la prorrata.

No acoge el Tribunal tales pretensiones al considerar que la recurrente no ha aportado los medios de prueba necesarios para claramente deducir que efectivamente se trataba de un bien de inversión o que no se afectaba a su actividad empresarial habitual, sin que a estos efectos sea válida únicamente la forma en la que la compañía contabilizó tal operación.

14. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 9 de mayo de 2013. Nº de recurso 1130/2010.

Importaciones de bienes – Base imponible – Valor en aduana – Comisiones de compra.

En la presente Sentencia se plantea la procedencia de la inclusión o no en el valor en aduana de las importaciones de bienes de las cantidades satisfechas por el importador en concepto de comisiones de venta a su comisionista, en quien asimismo coincide la condición de vendedor de los productos (y exportador en el país de origen). Todo ello a los efectos del cálculo del arancel y el IVA correspondiente a tales importaciones.

Pese a que el Tribunal reconoce que, de acuerdo con los artículos 29, 31.1.i) y 33.e) del Código Aduanero Comunitario excluyen del valor en aduana las comisiones de compra y de venta siempre que se distingan del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, no considera que estas hayan tenido lugar en el presente litigio. Para ello considera, entre otros argumentos, que no existe contrato de mediación alguno entre ambas entidades sino otros acuerdos que exceden de una mera mediación.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 145/2011, de 23 de mayo de 2013.

Obligación de ingresar el IVA repercutido en una factura aunque la operación no esté sujeta al Impuesto – Riesgo de pérdida de ingresos fiscales - Requisitos para que no haya deber de ingresar lo indebidamente repercutido en factura.

En un supuesto de compraventa de inmuebles entre dos mercantiles, se dicta liquidación al considerar la Inspección que la reclamante (transmitente) no es sujeto pasivo del IVA, a pesar de que adopta forma mercantil. Se comprobó que su verdadera naturaleza era de una sociedad patrimonial de mera tenencia de bienes y por ello se consideró que la transmisión efectuada no quedaba sujeta a IVA. El año en el que se efectuó la comprobación la LIVA establecía la presunción de que, en todo caso, las sociedades mercantiles eran sujetos pasivos del IVA.

El TEAC trae a colación diversa jurisprudencia comunitaria y tras realizar una interpretación finalista, lógica y técnica de la norma, determina que el simple hecho de que la sociedad revista forma mercantil, de acuerdo con el artículo 4 de la LIVA, *“no le otorga automáticamente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto”*, a pesar de lo que establece la literalidad de la norma.

Llegados a este punto, la cuestión a resolver por el TEAC se centra en determinar si es ajustado a Derecho la exigencia por parte de la Inspección a la reclamante del ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas.

En este sentido y con el objetivo de eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, en aquellos supuestos en los que la rectificación de las cuotas repercutidas determina una reducción de su importe, el artículo 89.cinco de la LIVA establece que el sujeto pasivo pueda optar entre:

- 1) Iniciar ante la Administración tributaria la tramitación de un expediente de devolución de ingresos indebidos o,
- 2) Emitir factura rectificativa y regularizar la situación en la autoliquidación a presentar en el periodo en el que deba practicarse la rectificación o en las posteriores en el plazo de un año.

Así, el TEAC confirma el criterio de la Inspección respecto de la exigencia a la reclamante del ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas, ya que la misma no ha rectificado dichas cuotas al destinatario de la operación, que ha soportado la carga del impuesto. Por tanto, habiendo podido el adquirente de las fincas transmitidas ejercer el derecho a la deducción y en su caso obtener la devolución, la *“transmitente conserva su condición de deudor del IVA por las cuotas indebidamente repercutidas”*.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1810/2011, de 23 de mayo de 2013.

Devoluciones - Exigencia de garantía para ordenar las devoluciones – Principios de finalidad y proporcionalidad.

Las cuestiones a resolver en esta Resolución se centran en considerar si es ajustado a Derecho el acto administrativo por el que se requiere al obligado tributario la aportación de garantía como requisito previo a la devolución del IVA.

Respecto de si es ajustado a Derecho la solicitud de aportación de garantía como requisito previo a la devolución del IVA, el TEAC declara que, aunque el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE no regula medidas que puedan restringir el derecho a la devolución del sujeto pasivo, de acuerdo con la doctrina del TJUE es posible *“condicionar la ordenación y pago de las devoluciones de IVA previamente acordadas, a la aportación de determinadas garantías pero es necesario que dichas medidas restrictivas del derecho de devolución se ajusten al cumplimiento de dos principios: la finalidad que se persigue con la adopción de las citadas medidas y la proporcionalidad de la misma”*.

Llegados a este punto, el TEAC trae a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 1997 en los asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, la cual concluye que la aportación de determinadas garantías debe exigirse *“ante la existencia de indicios o pruebas suficientes para apreciar la improcedencia de la devolución o la posible existencia de una deuda tributaria no ingresada (...). Es decir, debe fundarse en indicios concretos suficientes relativos a cada obligado tributario en particular”*.

Expuesto todo lo anterior, el TEAC considera que en este supuesto no ha existido proporcionalidad en la medida, ya que la Inspección no ha justificado la existencia de indicios que pudieran suponer una lesión de los derechos de la Hacienda Pública para que la misma proceda a la exigencia de aportación de garantía, como requisito previo a la devolución del IVA. Asimismo, concluye que *“no resulta conforme a los principios comunitarios restringir el derecho de devolución basándose en unos indicios que pueden determinar la improcedencia de la devolución cuando en el seno del procedimiento en el que se detectan la Inspección tiene facultades suficientes para determinar la procedencia o la improcedencia de la misma sin necesidad de posponerlo para unas futuras actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo en otro procedimiento inspector”*.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1530-13, de 7 de mayo de 2013.

Reglas de localización – Servicios relativos a importaciones de mercancías prestados a un empresario francés – Prestaciones intracomunitarias de servicios – Declaración recapitulativa.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la cuestión planteada acerca de la sujeción de los “*gastos relativos a la importación de una mercancía a una empresa francesa*”.

En la presente consulta, la DGT analiza el lugar de localización de los servicios prestados por parte de la consultante, establecida en el TIVA-ES, a un empresario francés. A la vista de lo dispuesto en el artículo 69.Uno de la LIVA, al tratarse de una operación llevada a cabo entre dos empresarios o profesionales, la prestación de servicios se entiende localizada en sede del destinatario, por lo que conforme a ese artículo los gastos por servicios de despacho, transporte, manipulación y similares, prestados por la consultante a su cliente francés, no se entenderán realizados en el TIVA-ES.

Finalmente, señala la DGT que la prestación de servicios realizada se calificaría, según el artículo 79.3º del RIVA, como prestación intracomunitaria de servicios, lo cual determina la obligación, por parte de la consultante, de informar de la misma en la declaración recapitulativa incorporada al modelo 349.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1538-13, de 7 de mayo de 2013.

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería – Celebración de banquetes de bodas y otros eventos para grupos – Exclusividad total o parcial de las salas.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo de IVA aplicable en relación con los siguientes hechos:

“La entidad consultante es titular de un restaurante que organiza bodas cobrando por la cesión del espacio para la celebración del banquete. En otros casos, también cobra por la exclusividad de todo el local o parte del mismo para la organización de comidas/cenas o eventos para grupos, distintos de una boda.”

En este sentido, la DGT recuerda que la LIVA en el artículo 91, uno. 2, dispone que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento, entre otras, a las prestaciones de servicios siguientes:

“2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para

consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.”.

En la Resolución de 2 de agosto de 2012, la DGT analizó el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en relación con el IVA, estableciendo que:

“Tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento los siguientes servicios:

- Los servicios de discotecas, clubs, cena espectáculo, sala de fiestas, sala de baile, sauna, piscina, balneario, utilización de pistas o campos deportivos, etc., prestados por los hoteles a sus clientes, siempre que no tengan carácter accesorio o complementario a la prestación del servicio de hostelería y se facturen de forma independiente al mismo,*
- Servicios de hostelería prestados por cafés-teatro, cafés-concierto, pubs y cafeterías simultáneamente con actuaciones musicales y similares. (...)*

Por el contrario, tributarán al tipo reducido del 10 por ciento, entre otros:

- Los servicios de hostelería o restauración prestados en bares o cafeterías donde estén instaladas máquinas recreativas o de azar, así como juegos de billar, fútbolín, dardos, máquinas de juegos infantiles, etc.,*
- El servicio de hostelería o restauración conjuntamente con el servicio accesorio de actuación musical, baile, etc., contratado en la celebración de bodas, bautizos y otros eventos similares. (...).”.*

Adicionalmente, la DGT trae a colación la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que en dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, si una operación compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como una pluralidad de prestaciones. En este sentido, el Tribunal concluye que, en todo caso, deberá ser la realidad de las operaciones, (con independencia de que el precio se haya pagado de forma conjunta o separada) entendidas desde la perspectiva del destinatario, la que deba prevalecer, resultando improcedente realizar un fraccionamiento artificial de las operaciones en aras de su calificación fiscal. Además, el TJUE especifica que cuando una determinada prestación no constituye un fin en sí misma, sino que va dirigida a complementar a otra, se debe considerar la primera como complementaria de la segunda.

Con todo ello, la DGT concluye lo siguiente:

“1º.- Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento las prestaciones de servicios de cesión del espacio de un restaurante para la celebración de bodas o de exclusividad del uso total o parcial de un local para la celebración de eventos distintos, objeto de consulta.

2º.- Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento los servicios mixtos de “banquete de bodas” constituidos por un servicio de restauración prestado conjuntamente con un servicio musical accesorio, así como los servicios de restauración prestados a grupos de personas en eventos distintos del anterior.”

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1585-13, de 13 de mayo de 2013.

Deducciones – Cuotas soportadas por adquisiciones de bienes y servicios relativos a locales en periodos que no están arrendados – Acreditación de la intencionalidad de seguir afectando los inmuebles a una actividad económica.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la cuestión planteada acerca de la deducibilidad del IVA soportado por los gastos incurridos en relación con inmuebles destinados al arrendamiento en aquellos periodos en los que han estado vacíos. El supuesto de hecho es:

“La consultante es una sociedad civil que obtiene ingresos por arrendamiento de inmuebles, imputando dichos rendimientos a cada uno de sus socios en proporción a su participación. En ocasiones alguno de los locales arrendados se queda vacío, teniendo la sociedad que seguir incurriendo en gastos como reparaciones, pagos de comunidad, luz, agua, etc. Dichos locales vacíos se siguen considerando destinados al arrendamiento, a la espera de un nuevo contrato de alquiler, y no hacen uso particular de los mismos ni la sociedad civil ni sus socios partícipes.”

En esta contestación, la DGT parte del hecho de que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado sólo resulta procedente si se cumplen los requisitos establecidos en los artículos 92.dos, 93.cuatro y 99.dos de la LIVA.

Dichos artículos hacen referencia a que el derecho a la deducción del IVA soportado sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de actividades empresariales, no pudiendo ser por lo tanto objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Teniendo en cuenta tanto lo dispuesto en la Ley del IVA como lo expuesto en la Sentencia del TJUE de 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98, Midland

Bank plc, sobre el derecho a la deducibilidad del IVA soportado, la DGT concluye que la consultante, siempre que concurren los requisitos fijados por la Ley en relación con la deducibilidad del IVA, tendrá derecho a la deducción de las cuotas que haya soportado por el coste de los servicios de mantenimiento del local vacío, si pueda acreditarse la intención, confirmada por elementos objetivos, de que dicho inmovilizado está destinado al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta del Impuesto aun cuando, a posteriori, no sea posible dicha utilización a causa de circunstancias ajenas a la voluntad de la consultante.

Finalmente, la DGT remite al artículo 27.2 del RIVA a los efectos de valorar la intencionalidad, puesto que en el mismo se incluyen una serie de ejemplos que sirven de muestra a la hora de acreditar aquella. Entre otras, el citado artículo señala que, de cara a valorar la intencionalidad, se podrá realizar un análisis de la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, en el sentido de que estos deberán estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar. Al mismo tiempo, señala el citado artículo que, de cara a probar esta intencionalidad, también se podrá tener en consideración el período transcurrido i) entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y ii) su utilización efectiva para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1605-13, de 14 de mayo de 2013.

Exenciones relativas a regímenes suspensivos aduaneros y fiscales – Entregas de aceites usados a plantas recicladoras para fabricación de biodiesel.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la cuestión planteada acerca de la aplicación de la exención prevista en el artículo 24.Uno.1º.e) de la LIVA, en el siguiente supuesto de hecho:

“Entidad que realiza entregas de aceites utilizados en hostelería a plantas recicladoras que los utilizan en la fabricación de biodiesel”.

En la presente consulta, la DGT ratifica el cambio de criterio realizado por ese Centro Directivo en la consulta nº V1142-12, de 25 de mayo de 2012, en relación con la posibilidad de aplicar, ante un supuesto de hecho similar al actual, la exención del IVA relativa a las entregas de los bienes que vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero.

En este sentido, la DGT vuelve a realizar un análisis del Anexo Quinto de la LIVA y del artículo 12 del RIVA, concluyendo que: *“la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen”.*

La DGT señala que en la fecha en que se dictó la Resolución 1/1994 la normativa establecía que al régimen de depósito distinto del aduanero sólo podrían vincularse los bienes objeto de Impuestos Especiales (exigencia que no se contempla en la normativa actual). Este hecho determinó el cambio de doctrina anteriormente señalada a la vista de la ampliación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen y de la posible inadecuación de la anterior doctrina a efectos de conseguir los objetivos perseguidos por los beneficios fiscales regulados en el artículo 24 de la LIVA.

Por todo ello, la DGT vuelve a concluir, en la misma línea que en la consulta nº V1142-12, que la entrega de aceites vegetales (NC 1507 a 1518) a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel y, consiguientemente, previa a la determinación de estos productos como bienes objeto de Impuestos Especiales, resultará sujeta y exenta del IVA.

7. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1719-13 y nº V1720-13, de 27 de mayo de 2013.

Tipo impositivo – Servicios mixtos de hostelería – Paquete turístico: alojamiento más uso de campos de golf.

En las citadas contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable a las siguientes modalidades de servicios de alojamiento:

En primer lugar, los hechos expuestos en la primera consulta son los siguientes:

“La entidad mercantil consultante se dedica a la explotación de establecimientos hoteleros ubicados cerca de un campo de golf explotado por otra mercantil que explota varios campos de golf. Las dos entidades pertenecen a un mismo grupo mercantil y fiscal. De esta forma la entidad que explota el campo de golf ha llegado a un acuerdo con la consultante por la que percibe un precio por cada huésped de los hoteles de la consultante que utilicen los campos de golf.”

Respecto a la segunda consulta, se plantea la misma cuestión sobre el tipo impositivo aplicable, en relación con el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una federación de empresas hoteleras que ofrecen a sus clientes la contratación de un paquete turístico que además del alojamiento hotelero les permite el acceso a instalaciones deportivas anexas como campos de golf o piscinas.”

En cuanto al tipo impositivo correspondiente a las operaciones objeto de consulta, la DGT señala en ambos casos que:

- a) Será de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento a los servicios de alojamiento, esto es, cuando por el pago del alojamiento, sin coste adicional, los clientes quedan facultados a utilizar los campos de golf, siempre que el uso de la instalación deportiva tenga carácter accesorio al servicio de alojamiento al ser ofrecido conjuntamente con el mismo y sin que ello conlleve un incremento del precio de dichos servicios de alojamiento y se ofrezca con independencia de que sean utilizados o no por su destinatario.

En el caso de que el servicio consistente en la utilización de los campos de golf no constituya una actividad accesorio a la principal de hostelería y se facture de forma independiente de los mismos, tributarán al tipo general del 21 por ciento.

- b) Será de aplicación el tipo general del 21 por ciento a los servicios mixtos de hostelería, tales como la segunda modalidad de contratación que ofrece la consultante a sus clientes bajo la denominación de “paquete de golf”. La aplicación del tipo general se realizará con independencia de la circunstancia de que en la factura expedida para documentar las operaciones se diferencie el precio de los servicios de hostelería y el derivado de los días de derecho a la utilización de los campos deportivos. A estos efectos, será irrelevante que el titular del paquete utilice o no los servicios contratados en el paquete.

No obstante, respecto a la primera consulta, añade la DGT que será de aplicación el tipo general del 21 por ciento a los servicios prestados por la entidad que explota los campos de golf a la consultante por el uso de campo de golf que realizan sus clientes.

Finalmente, en relación con la segunda consulta, señala la DGT que, aunque no se puedan conocer con el debido detalle las características del “paquete” que comercializan las empresas asociadas a la consultante en relación con otras modalidades de servicios de alojamiento que los mismos establecimientos hoteleros pueden ofrecer a sus clientes, en el caso de que el servicio consistente en la utilización de las instalaciones deportivas como campos de golf o piscinas no constituya una actividad accesorio a la principal de hostelería y se facture de forma independiente de los mismos, tributará al tipo general del IVA del 21 por ciento.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1722-13, de 27 de mayo de 2013.

Exenciones – Agrupación de Interés Económico - Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la LIVA.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si podría aplicarse la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del IVA, en relación con una Agrupación de Interés Económico (AIE) integrada por distintas entidades financieras.

Los hechos expuestos en la consulta son los siguientes: *“Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la Ley 37/1992 en el caso de que la agrupación consultante pudiera obtener algún resultado contable al final del ejercicio, bien por aplicación de las normas de valoración de operaciones vinculadas en el ámbito contable y tributario, bien por existir diferencias entre el presupuesto inicial de gastos y el nivel de gastos finalmente incurrido.”*

La DGT señala que dicha exención queda condicionada a la concurrencia de los requisitos recogidos en el apartado uno, número 6º del artículo 20 de la LIVA.

En este sentido y dado que la AIE consultante no tiene ánimo de lucro para sí misma, establece la DGT que, siempre que se reúnan las demás condiciones, deberá aplicar la exención objeto de análisis con independencia de que pueda obtener un resultado contable debido a la existencia de diferencias entre el presupuesto inicial de gastos y el nivel de gastos finalmente incurrido. Dicho resultado, tal y como establece el artículo 221 de la Ley 12/1991, será considerado como beneficio de los socios y repartido entre ellos en la proporción prevista en la escritura o, en su defecto, por partes iguales.

En consecuencia, la obtención de dicho resultado contable por aplicación de las normas de valoración de operaciones vinculadas o por existir diferencias entre el presupuesto inicial de gastos y el nivel de gastos finalmente incurrido, no supone por sí mismo la exclusión de la AIE para aplicar la exención citada.

Por otro lado, en relación con los requisitos a cumplir por la AIE, señala la DGT que *“los servicios prestados deben ser necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales de los socios y utilizarse directa y exclusivamente en las actividades de los socios que fundamentan la exención.*

Asimismo, se aplicará también esta exención aun cuando los servicios prestados por la unión o agrupación no se utilicen directa y exclusivamente por los miembros en las operaciones que no originen el derecho a la deducción siempre que, en estos casos, la prorrata de deducción del miembro correspondiente no exceda del 10 por ciento y tales servicios no se utilicen directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.”

En este sentido, la DGT precisa la doctrina que venía sosteniendo con anterioridad, al señalar como requisitos que la prorrata de deducción del miembro correspondiente no ha de exceder del 10 por ciento y tales servicios no han de ser utilizados directa y exclusivamente en operaciones que originen el derecho a la deducción.

Por otro lado, en cuanto a las operaciones realizadas entre la agrupación consultante y sus miembros, entiende la DGT que al tratarse de operaciones efectuadas entre partes vinculadas, podría serles de aplicación lo establecido en el artículo 79.Cinco de la LIVA. Considera la DGT que será irrelevante a estos efectos que las operaciones sean valoradas por su valor normal en el mercado, siempre y cuando sólo se exija a los socios el reembolso de los gastos hechos en común correspondientes a tales servicios.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1725-13, de 27 de mayo de 2013.

Operaciones intracomunitarias – Entidad alemana no establecida en TIVA-ES que envía bienes a almacenes de sus clientes en TIVA-ES, adquiriendo estos últimos la posesión de aquellos desde la recepción y asumiendo el riesgo sobre los mismos.

La presente contestación de la DGT se pronuncia sobre el siguiente supuesto de hecho:

“Una empresa alemana no establecida envía mercancías a los almacenes de su cliente T en el territorio español de aplicación del Impuesto para asegurar siempre un stock mínimo. El cliente T adquiere la posesión de las mercancías desde la recepción asumiendo los riesgos de las mismas (el cliente está obligado a asegurar por su cuenta los bienes del almacén contra daños y pérdidas de almacenaje). El contrato de compraventa y la facturación de la misma se realizan por la venta y retiro de las mercancías por parte del cliente T para su utilización. El cliente T es la única empresa que tiene acceso a este almacén y es el único cliente de la empresa alemana que recibe mercancía mediante este almacén”.

En esta contestación, la DGT concluye, remitiéndose a lo ya señalado previamente en sus contestaciones de 20 de febrero de 2013, nº V0611-13 y V2730-07, de 20 de diciembre de 2007, respecto de supuestos similares, que la operación consultada constituye una entrega intracomunitaria de bienes en Alemania de la que será sujeto pasivo la empresa germana y una adquisición intracomunitaria de bienes en España de la que será sujeto pasivo el cliente español, sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo.

Señala la DGT que la consultante alemana no realizará una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el TIVA-ES, en tanto que será su cliente, establecida en el TIVA-ES, quien deberá declarar la citada adquisición como sujeto pasivo de la misma.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1752-13, de 28 de mayo de 2013.

Hecho imponible – No sujeción – Concesión administrativa – Adjudicación a entidad mercantil de la explotación del servicio de rutas turísticas y guiadas por una ciudad mediante contrato administrativo especial.

A través de esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA del servicio de cesión de rutas turísticas para ser explotadas, dándose el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad pública consultante es un ayuntamiento que adjudica a una entidad mercantil la explotación del servicio de rutas turísticas y guiadas por la ciudad mediante contrato administrativo especial.”

En primer lugar, la DGT señala que la consulta plantea una cuestión cuyo objeto consiste en calificar jurídicamente un contrato por el que un Ayuntamiento cede a un contratista la explotación de rutas turísticas guiadas por la ciudad junto con servicios de atención protocolaria y comercialización y venta de productos.

En este sentido, la DGT considera que el contrato de explotación de las rutas turísticas tiene la naturaleza de contrato administrativo especial, sin que el mismo pueda calificarse como contrato de gestión de servicio público ni tampoco como concesión administrativa de dominio público.

Por lo tanto, la DGT se plantea si podría resultar aplicable a la referida prestación de servicios efectuada por el ayuntamiento en favor de una sociedad el supuesto de no sujeción al IVA previsto para el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas en el número 9º del artículo 7 de la LIVA.

A este respecto, la DGT señala que la respuesta a esta cuestión es negativa, pues, como ha señalado la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda en el informe emitido el 30 de julio de 1997 a solicitud de esta Dirección General, los contratos que tienen por objeto la explotación de cafeterías y comedores en centros públicos son contratos administrativos especiales, sin que los mismos puedan calificarse como contratos de gestión de servicios públicos, ni tampoco como concesiones administrativas de dominio público.

Por lo tanto, concluye la DGT que, en consecuencia con todo lo anterior, está sujeta al IVA y no exenta la adjudicación por un Ayuntamiento de un contrato administrativo especial a una entidad mercantil consistente en organizar rutas turísticas por su localidad a cambio del pago de una contraprestación.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1754-13, de 29 de mayo de 2013.

Exenciones – Enseñanza – Alquiler de libros de texto y venta de “tablets”.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la procedencia en la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.9º de la LIVA a las operaciones consistentes en el alquiler de libros de texto, así como a las ventas de “tablets”, planteándose el siguiente supuesto de hecho:

“Una fundación benéfico-docente que imparte enseñanza escolar se plantea adquirir libros de texto y alquilarlos a las familias que lo soliciten. También plantea la posibilidad de adquirir “tablets” o libros digitales y venderlos a los alumnos.”

En relación con la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.9º de la LIVA, indica la DGT que la exención no alcanza, en ningún caso, a las entregas de libros, material escolar o “tablets” en el ámbito de las actividades de enseñanza efectuadas a título oneroso.

Por el contrario, considera la DGT que en el caso consultado sí que estarían los servicios de alquiler de libros dirigidos a los alumnos a los que imparte la enseñanza.

Finalmente, la DGT concluye que la exención del artículo 20.Uno.9º de la LIVA no resultaría aplicable a los servicios objeto de consulta si sus destinatarios no fueran los alumnos del centro sino terceras personas, resultando, en tal caso dicha actividad sujeta y no exenta del IVA, tributando al tipo general del impuesto.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1772-13, de 29 de mayo de 2013.

Exenciones – Cesión de derechos de la propiedad intelectual por entidades mercantiles o los herederos del autor.

La DGT se ha pronunciado sobre la posible exención del IVA en relación con los siguientes servicios:

“La consultante es una entidad de gestión de los derechos de propiedad intelectual reconocidos a los autores y editores de libros y publicaciones asimiladas reglamentariamente, que recauda, en nombre de estos, la participación que les corresponde en la remuneración por copia privada prevista en el artículo 25 del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual y del resto de derechos que gestiona.”

La DGT establece que en lo que respecta a la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la LIVA, relativa a los servicios prestados por los autores, instrumentados mediante la cesión de los

derechos de autor, sólo es aplicable cuando aquellos se prestan por personas físicas, no así cuando son prestados por otro tipo de personas, como las personas jurídicas u otro tipo de entidades, ya que la propiedad intelectual sólo corresponde a los autores y, consecuentemente, los derechos derivados de las mismas.

Por tanto, la DGT apunta que la exención debe limitarse exclusivamente a dicho ámbito, el de la actuación profesional de los citados autores, ya que el objetivo de dicha exención es el de fomentar la creación cultural, no así el tráfico mercantil derivado de la misma. En definitiva, quedan excluidos de la exención los servicios prestados por entidades mercantiles o por los herederos de los autores.

En congruencia con lo anterior, la DGT entiende que están sujetas pero exentas del IVA las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuada por los propios autores, personas físicas.

No obstante, dictamina la DGT que están sujetas y no exentas del IVA las prestaciones de servicios consistentes en la cesión de los derechos de la propiedad intelectual efectuados por entidades mercantiles o por los herederos de los correspondientes autores.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1796-13, de 31 de mayo de 2013.

Base imponible – Modificación de la base imponible – Cobro posterior deuda y rectificación al alza base imponible – Inadmisión de la modificación inicial practicada – Formas de practicar la rectificación.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la manera de practicar la rectificación del IVA en relación al siguiente supuesto de hecho:

“El consultante es una persona física que ejerce la profesión de abogado. El 30/10/2011 expidió una factura por una prestación de servicios, que resultó impagada, procediendo a modificar la base imponible. Al haber cobrado parte de la deuda, rectificó al alza la base imponible de la citada operación. La Agencia Tributaria no admite la modificación inicial practicada, lo que motiva rectificar de nuevo al alza la base imponible.”

Señala la DGT que el informe, de fecha 19 de abril de 2013, de la Subdirección General de Tributos de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, establece lo siguiente:

“En relación al procedimiento para regularizar la doble repercusión e ingreso del IVA por una misma operación, el artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, no correspondiendo a esta Subdirección determinar si la rectificación pretendida por el consultante

se incluye dentro de los supuestos de rectificación regulados por el citado precepto.

En el supuesto de que así sea, el citado artículo establece lo siguiente en el apartado cinco, letra a):

“Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos. (...).”

Apunta la DGT en su contestación que el análisis del artículo 89.cinco.a) de la LIVA determina la necesidad de rectificar las cuotas repercutidas, cuestión esta que excede en mucho a la mera comprobación de la simple existencia de un ingreso indebido.

Es por ello que el artículo 89.cinco.a) de la LIVA ha de interpretarse en el sentido de que el reconocimiento al derecho a la devolución de ingresos indebidos ha de realizarse en un procedimiento en el que además de rectificarse dichas cuotas repercutidas se pueda reconocer tal devolución de ingresos indebidos.

En este sentido, señala la DGT que si efectivamente se considera que se está ante una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el consultante podrá instar la rectificación de su autoliquidación, que, en su caso, se llevaría a cabo a través del procedimiento regulado en los artículos 126 a 129 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), así como en los artículos 14 a 16 del Reglamento general de desarrollo de la LGT. Es decir, mediante la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones que albergue una solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Por ello la DGT, conforme al artículo 129.3 del RGAT señala que el obligado tributario que efectuó indebidamente la repercusión del IVA puede optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la LIVA.

Concluye la DGT que, si se considera que se está ante un supuesto de rectificación con minoración de cuotas, el sujeto pasivo que repercutió el impuesto tiene dos opciones alternativas que, en ambos casos, solventarán la doble imposición a la que alude el consultante:

a) Iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación con base en el artículo 89.cinco.a) de la LIVA (procedimiento de devolución de ingresos

indebidos), o b) Regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la LIVA. (en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación).

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1798-13, de 31 de mayo de 2013.

Base imponible – Modificación de la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables - Reclamaciones ante las Juntas Arbitrales de Transporte.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre si las reclamaciones que se efectúan ante las Juntas Arbitrales de Transporte son válidas a efectos de haber instado el cobro del crédito, en aplicación del artículo 80, apartado cuatro, letra a), número 4º de la LIVA.

Cabe precisar que la DGT ya se pronunció sobre el mismo supuesto de hecho en la consulta vinculante V0643-09, de 31 de marzo de 2009.

En su contestación, la DGT señala que, para determinar si puede entenderse cumplido dicho requisito cuando la reclamación se efectúe ante las Juntas Arbitrales de Transporte, ha de acudirse a la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, la cual, en su artículo 38, se remite a la legislación general de arbitraje en estos términos:

“1. Corresponde a las Juntas Arbitrales resolver, con los efectos previstos en la legislación general de arbitraje, las controversias de carácter mercantil surgidas en relación con el cumplimiento de los contratos de transporte terrestre cuando, de común acuerdo, sean sometidas a su conocimiento por las partes intervinientes u otras personas que ostenten un interés legítimo en su cumplimiento.”.

En este sentido, la legislación general de arbitraje está constituida por la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje, la cual establece que el convenio arbitral sustituye a la interposición de la correspondiente demanda judicial para la instancia de cobro (artículo 11), debiendo ajustarse a los principios de audiencia y contradicción (artículo 24). Asimismo, en su desarrollo se han de realizar las pruebas que sean necesarias (artículo 30) y que culminan con un laudo que es ejecutable en los términos dispuestos por la citada Ley 60/2003.

Por tanto, en esta contestación, la DGT establece que no cabe la modificación de la base imponible por impago del destinatario si no se ha instado judicialmente el cobro por parte del acreedor o se la ha requerido notarialmente; sin embargo, dicho requisito ha de considerarse cumplido cuando para resolver los conflictos de impagos se acuda a las Juntas Arbitrales de Transporte establecidas en el ámbito del transporte de

mercancías por carretera para la resolución de este tipo de conflictos, siempre que se haya hecho constar en el contrato la cláusula de arbitraje y efectivamente se acuda a la misma, es decir, se inste el arbitraje y se reciba modificación de aceptación por los árbitros.

IV. World VAT News.

1. Colombia- *Consumption tax applies to bars and restaurants*

From 1 January 2013 a new consumption tax has applied in Colombia to restaurants and bars at the rate of 8%. The scope of the consumption tax includes food services provided under catering contracts, restaurant and bar services provided at social clubs, and commercial establishments with mixed activities that include restaurant and bar services. Restaurants operating under a franchise or on a concession, royalties or similar basis (i.e. the exploitation of intangibles) are excluded from the consumption tax, and are subject to sales tax.

2. United States - *Temporary expansion of manufacturing exemption in Florida*

From 30 April 2014, a new law will temporarily expand Florida's sales/use tax exemption for manufacturers. Currently, only new or expanding businesses are eligible for the manufacturing exemption. Under the new exemption, certain industrial machinery and equipment will be exempt from state sales/use tax when purchased by eligible manufacturing businesses for use at a fixed location within Florida for the manufacture, processing, compounding or production of items of tangible personal property for sale. An eligible manufacturing business for these new provisions is a business whose primary business activity (i.e. an activity representing greater than 50% of all activities) at the location where the industrial machinery and equipment is located is within the scope of industries classified under 2007 NAICS codes 31, 32, and 33. The temporary sales/use tax manufacturing exemption is part of a broad economic development accountability bill and is set to expire on 30 April 2017.

Taxpayers not meeting the eligibility requirements for the exemption still may be eligible for relief under another rule that provides a state sales/use tax exemption for new and expanding manufacturing businesses.

3. United States - *Minnesota enacts Omnibus Tax Bill including changes to sales and use tax*

For sales made after 30 June 2013, the definition of taxable sales and purchases are expanded to include the following:

- Specified digital products, such as digital audio works, digital audiovisual works and digital books that are transferred electronically or in a tangible medium;
- Repair and maintenance of electronic and precision equipment such as computers, monitors, photocopying machines, printers, televisions and stereo systems if deducted as a business expense under the Minnesota Internal Revenue Code; and
- Repair and maintenance of commercial and industrial machinery and equipment.

For sales and purchases made after 31 March 2014, the definition of taxable sales and purchases will be expanded to include warehousing or storage services for tangible personal property. Sales tax will not be levied on the warehousing or storage of agricultural products, refrigerated storage, electronic data and self-storage of motor vehicles, recreational vehicles, and boats not deductible as a business expense under the Internal Revenue Code.

For sales and purchases made after 31 August 2014, capital equipment (machinery and equipment used in manufacturing) will be exempt from sales and use tax at the time of purchase. Currently, manufacturers are required to pay tax on capital equipment and request a refund of the tax.

For sales and purchases made after 30 June 2013, the new law provides relief to purchasers that do not have a direct pay permit for purchases of digital goods, computer software delivered electronically or services in which the goods or services will be available for use in more than one taxing jurisdiction. In such cases, the purchaser may provide the seller with a multiple points of use exemption certificate. This will allow companies to use a reasonable method of apportionment to allocate a portion of the price to other taxing jurisdictions for purposes of calculating and remitting Minnesota use tax.

For sales and purchases made after 30 June 2013, remote sellers that enter into an agreement with a resident of Minnesota whereby the resident receives a commission or other consideration to direct potential customers to the seller will be presumed to have a Minnesota nexus for sales and use tax purposes unless rebutted by proof that the resident did not engage in any solicitation in the state on behalf of the retailer.

4. United States - *U.S. Senate approves legislation authorizing states to collect sales and use taxes from out-of-state sellers*

On 6 May 2013, the U.S. Senate approved legislation that generally would make it easier for a state to collect sales and use taxes from sales made by out-of-state or “remote” sellers (such as catalogue or online retailers) that do

not have an in-state physical presence. The Marketplace Fairness Act of 2013 now heads to the House of Representatives for consideration. The Marketplace Fairness Act generally provides a state that is a member of the Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA) with the authority to enact laws requiring remote sellers to collect and remit sales and use taxes to the state with respect to “remote sales” sourced to that state.

If a state is not a member of the SSUTA, the state may exercise such authority if the state adopts certain “minimum simplification requirements” relating to the administration of the tax, including a single audit for all state and local taxing jurisdictions within the state, a single sales and use tax return and uniformity of the tax base. A nonmember state also must provide remote sellers with free software for purposes of calculating sales and use taxes due on each transaction at the time the transaction is completed and for purposes of filing state sales and use tax returns.

Small businesses are exempt under the Act if their annual gross receipts from remote sales in the U.S. do not exceed USD 1 million.

Other relevant provisions of the Marketplace Fairness Act include the following:

- The Act will not be interpreted to create nexus or alter the standards for determining nexus.
- Remote sellers may deploy or utilize a certified software provider of their choice.
- A cascading sourcing rule is used to determine the location where the product or service is sold.

5. China - Update on VAT reform pilot program

On 24 May 2013, China’s Ministry of Finance and State Administration of Taxation issued a circular (Circular 37), announcing that the services (i.e. transportation and the six groups of modern service sectors) covered under the VAT reform pilot program will be rolled out to the whole country as from 1 August 2013.

Circular 37 follows the main principles of the current VAT pilot rules, but it also makes some clarifications/adjustments:

- Radio, film and TV production, distribution and broadcasting will be covered by the VAT reform and will be subject to 6% VAT. Broadcasting and the distribution of TV and radio programs and films outside of China and the production of TV and radio programs and films for overseas entities will be exempt from VAT;
- If a pilot service is eligible for both VAT exempt and zero-rated treatment, the zero-rating should take precedence;

- A domestic entity or individual that provides services eligible for zero-rating can opt to waive such treatment and instead apply the VAT exemption, or treat the transaction as a taxable supply and pay VAT. However, once the zero-rated treatment is waived, the taxpayer cannot apply the zero-rating for the subsequent 36 months;
- Trading companies should use the “exempt and refund” method for the provision of zero-rated services;
- An input VAT credit is allowed for the self-use of automobiles, motorcycles and yachts that are subject to consumption tax; and
- For finance leasing of tangible and movable property provided by approved pilot taxpayers, the service revenue as the basis for an output VAT calculation should be the total proceeds net of certain specified expenses. The current provisions that allow pilot taxpayers to deduct the payments to non-pilot taxpayers from their sales revenue are eliminated in Circular 37.

The Ministry of Finance and the tax authorities have taken into account the experience gained from the pilot program and have introduced some positive changes in Circular 37. In particular:

- Taxpayers are allowed to consider and chose whether zero-rating or VAT exemption is the most VAT efficient and compliance cost saving treatment.
- The clarification that the VAT refund calculation method for trading companies should be “exempt and refund” for zero-rated pilot services which may reduce their compliance burden and irrecoverable VAT cost from the current practice where trading companies have had to adopt the “exempt, credit and refund” method;
- The allowance of an input VAT credit for the self-use of automobiles, etc. provides more input VAT credit for taxpayers; and
- The allowance of an expense deduction for finance leasing businesses is likely to provide some relief to those who previously claimed that they suffered from an increased VAT burden as a result of the pilot program.

Circular 37 does not specify the treatment for small-scale taxpayers, which may be further clarified.

6. India - *Exemption from excise duty for goods sold to duty-free shops*

From 23 May 2013, the goods sold in duty-free shops located in the arrival halls of international airports will be exempt from excise duty, subject to certain conditions. The procedure for moving domestic excisable goods

from the factory of a manufacturer to duty-free shops also has been specified.

7. India - Sponsorship of sports team exempt from service tax

Services supplied in relation to the sponsorship of sporting events do not qualify as taxable services and, hence, were not subject to service tax.

In a recent case, a taxpayer entered into an agreement with the owners (franchisee right holders) of a sports team to sponsor the team in a sports event. The taxpayer argued that service tax did not apply because services in relation to sponsorship of sporting events are not taxable services. The tax authorities sought to levy tax on the basis that sponsorship of a team is not sponsorship of a “sporting event”. The Delhi Tribunal concluded that the term “in relation to” has a broad meaning and held that service tax did not apply.

8. India - Ruling on input tax credit

As from 1 May 2013, dealers registered in the State of Maharashtra and engaged in the business of leasing/transferring rights to use goods are not eligible for input tax credits on the purchase of passenger motor vehicles treated as capital assets.

9. India - Input tax credit rules for developers and units in Special Economic Zones

The provisions relating to the claiming of input tax credits (ITC) by developers and units located in the processing areas of Special Economic Zones were eased with effect from 15 October 2011 as follows:

- ITC will be allowed even if gross receipts on account of the sale of goods is less than fifty percent of the total receipts;
- ITC will be allowed on purchases effected by way of works contracts resulting in immovable property;
- ITC will allowed on the purchase of goods that are used to erect immovable property.

10. New Zealand - GST treatment of immigration and other services

On 5 June 2013, the New Zealand tax authorities (Inland Revenue) released an Officials' issues paper, **The GST treatment of immigration and other services**, which considers two problems with the application of the GST zero-rating rules relating to services supplied to nonresidents that are offshore. The issues concern the difficulty in ascertaining the location of the nonresident at the time services are supplied and the interaction between the zero-rating and the income tax residence rules.

It is suggested that services to nonresidents remain zero-rated even if a nonresident visits New Zealand during the period of service, provided the visit is not in direct connection with the services performed. It also is proposed that the retroactive application of the tax residence rules be made redundant in relation to the application of the zero-rating rule. Submissions are sought from the public on this issue.

11. New Zealand - *Taxation (Annual Rates, Foreign Superannuation, and Remedial Matters) Bill*

On 6 June 2013, the Finance and Expenditure Committee released the **Officials' report** on the **Taxation (Annual Rates, Foreign Superannuation, and Remedial Matters) Bill**. Below is a summary of the material proposed GST changes:

12. New Zealand - *Enhanced GST registration for nonresidents*

The bill contains draft legislation to change the rules governing when a nonresident business can register for GST and claim input tax deductions. These changes, which would apply as from 1 April 2014, are intended to allow nonresidents to register and claim GST input tax in a manner comparable to New Zealand residents, thereby decreasing the risk of GST leakage. Although nonresidents must meet certain registration criteria and the Commissioner of Inland Revenue has the ability to deregister a nonresident in certain circumstances, the proposed change generally is positive as it promotes cross-border business-to-business neutrality. This is a fundamental change to the New Zealand GST legislation and will be of interest to nonresident businesses incurring GST on costs in New Zealand.

13. New Zealand- *GST grouping rules for nonresidents*

As introduced, the bill would not have allowed a nonresident company to register for GST as part of a group of companies if the group also includes a New Zealand resident company. However, this restriction is to be removed so that nonresident companies would be able to register within a cross-border group rather than having to meet the onerous requirements of nonresident registration.

14. New Zealand - *Agent and principal supplies*

Under the current GST agency rules, supplies made to an agent are deemed to be made to the principal. The bill contains draft legislation to enable principals and agents to agree to treat the principal's provision of the goods and services to the agent and the agent's supply to the customer as separate supplies for GST purposes.

15. Bosnia and Herzegovina- VAT registration of established branch offices of foreign legal entities

Recent changes to tax and company act provisions enable the establishment of branch offices of foreign legal entities. As a result, a foreign legal entity can establish a branch office within the territory of Republika Srpska, enter the branch office into the commercial court registry and obtain a tax ID for that branch office. This tax ID will be issued by the tax authority of Republika Srpska and can be used only for direct tax reporting purposes (corporate income tax, personal income tax, etc.).

The Indirect Tax Authority of Bosnia and Herzegovina (ITA) has issued an opinion stating that registration for VAT purposes (i.e. obtaining a VAT ID) cannot be made via a branch office; in other words, a foreign legal entity that is carrying out business activities through its branch office is required to appoint a VAT representative in Bosnia and Herzegovina (i.e. a local VAT payer) in order to obtain a VAT ID for VAT reporting purposes.

16. Bosnia and Herzegovina - VAT registration of nonresidents

The recent adoption of the new Book of Rules on Entering into the Single Register for Indirect Taxes requires the registration for VAT purposes of nonresidents that carry out taxable economic activities in Bosnia and Herzegovina, even if they do not exceed the VAT registration threshold of BAM 50,000.

Under the Book of Rules, if a nonresident carries out economic activities in Bosnia and Herzegovina, it must appoint a VAT representative in Bosnia and Herzegovina that is already registered as a VAT taxable person with the ITA. The foreign person and the VAT representative are jointly and severally liable for VAT. The representative submits all the returns, claims and other documents on behalf of the non-resident.

17. European Union - AG issues opinion on application of special scheme for travel agents

The AG of the Court of Justice of the European Union (CJEU) issued the opinion in the Commission's infringement proceedings against a number of EU member states regarding the application of the special scheme for travel agents (Czech Republic, Finland, France, Greece, Italy, Poland, Portugal and Spain). The opinion considers whether the special scheme applies regardless of whether the customer is the traveler; in other words, whether wholesale supplies fall within the scope of the special scheme.

The issue arises because different language versions of the VAT Directive do not make it clear whether the scheme applies only when travel services are sold on a retail basis to a "traveler" or also on a wholesale basis to any "customer". The AG has opined that the better approach is to include

wholesale supplies within the scheme.

The CJEU decision in the case is expected to be issued within the next three to six months, so wholesale tour operators will need to prepare for change, as it seems likely that the VAT rules that apply to wholesale tour operators will need to change in at least some EU member states.

18. Germany - Evidence required for intra-community supplies

As mentioned in a previous edition of GITN, Germany has enacted the amendments to the regulations regarding the evidence needed for intra-community supplies (Gelangensbestätigung), i.e. a confirmation by the recipient that the goods arrived in the country of destination, which must be held by the supplier in addition to the invoice. The new regulations will apply from 1 October 2013.

Amongst other requirements, the new legislation set out the following details:

- Where the Gelangensbestätigung is transmitted electronically, the recipient's signature should not be mandatory if it is evident that the recipient has sent the confirmation. A valid electronic signature of the recipient or a further control mechanism from the supplier's side are no longer required.
- Bulk confirmations per month or maximum per quarter are allowed.
- The confirmation can consist of several documents, which overall show the necessary content.

The new legislation provides for alternative means to provide evidence, such as:

- Waybills, e.g. a CMR waybill signed by the consignor and the consignee;
- Transport documents, such as a confirmation by the freight forwarder showing, amongst other information, the month in which the goods arrived;
- Further options have been introduced for shipments via postal or courier services, as well as for pick-up supplies.

In line with recent CJEU rulings, further proof will be accepted on a case-by-case basis, whilst the various documents described above remain the evidence of choice.

Now that the legislation has been enacted, affected taxpayers should review existing documentation on EU cross-border supplies before the new rules take effect in October.

19. Greece - *Changes to deadlines for filing VAT returns*

Greece's Ministry of Finance has issued a decision granting an extension for companies to file their annual VAT returns for FY12.

According to the decision, the final date for the electronic filing of the annual VAT return for the FY12 (where the due date was originally 10 June 2013) was amended to 17 June 2013, provided any VAT payables stemming from provisional returns was paid by 12 June 2013.

The Ministry of Finance also has changed the deadline for submission of the periodic VAT return:

- In the case of a debit VAT balance, the periodic VAT return must be submitted by the 20th day of the month following the end of the tax period to which the return relates (rather than the 26th day). The deadline for a return where there is a nil or a credit VAT balance remains unchanged, i.e. the return must be submitted by the last day of the month following the end of the tax period to which the return relates.
- The periodic VAT return will be considered to be duly submitted where the entire VAT amount due, along with any additional taxes, or at least an amount of EUR 10, is paid to the state. This provision applies to periodic VAT returns submitted in a timely manner as from 1 June 2013 and to late returns submitted as from 1 July 2013.

20. Italy - *Increase in standard VAT rate postponed*

The last Italian budget law announced an increase in the standard VAT rate from 21% to 22% as from 1 July 2013, unless the government found alternative means of financing before that date.

On 26 June, the Italian Council of Ministers approved the postponement of the increase to 1 October 2013.

21. Italy - *Supply of food and beverages in vending machines*

As from 1 January 2014, the reduced VAT rate of 4% will no longer apply to the supply of food and beverages through vending machines; instead, the 10% reduced rate or the standard 21% will apply.

The 10% VAT rate, which applies to the supply of food and beverages in general, will apply to the supply of food and beverages made through vending machines in factories, hospitals, nursing homes, offices, schools, police stations and other buildings available to the general public. The

supply of food and beverages through vending machines located in other places will be subject to the standard rate.

22. Italy - Registration tax

The tax authorities have issued a circular clarifying certain operational aspects of registration tax. The circular focuses on the general principles of the tax, in particular by providing guidance on the application of the tax where there is more than one transaction and the principles determining the tax base with particular reference to barter transactions.

The circular also analyzes the rules for the taxation of transfers involving buildings and of transfers involving land, donations and other goods or services free of charge.

23. Italy - Clarification of chargeable event for services

As mentioned in previous editions of GITN, a recent circular issued by the tax authorities clarifies the tax point rules for cross-border supplies of services.

The circular distinguishes between services supplied under contracts that involve a single service and contracts where the service is spread or repeated over time, and confirms that for one-time supplies, the chargeable event of the transaction coincides with the completion of the services, while for the continued or periodic supplies, the time of accrual is taken into consideration. In both cases, according to the tax authorities, individual contract clauses are relevant to identify when the individual service is considered to be completed or the consideration accrued.

If there is a lag between the time the services are completed and the time the customer becomes aware of the completion, the documents exchanged between the parties (for the purposes of communicating the progress of the work and the amount of the consideration payable) will be relevant.

If the price cannot be determined because the contract is still in progress and therefore is not known by the counterparties at the transaction date, the tax authorities have clarified that the completion of the services or the accrual of the consideration may be recognized when these aspects are known, provided the criteria for their identification were established by the contract. Only at that time will there be a chargeable event for VAT purposes (unless any advance payments of the consideration have been made).

For supplies made by an EU or non-EU supplier that fall under the general place of supply rule for services (B2B services taxable in the place of establishment of the customer), the receipt of the invoice from the same supplier can be taken as an indication of the chargeable event.

The circular also clarifies the chargeable event of supplies of services under the general rule:

- If an Italian customer receives an invoice issued by an EU supplier before the completion of the services, the customer can integrate the invoice and account for the VAT (recovering input VAT if appropriate), as, for reasons of legal certainty and simplification, the invoice issued by the EU supplier can be presumed to be the chargeable event.
- Where the conclusion of the transaction is uncertain or there is an excusable error in identifying when the transaction was concluded, the recipient will not be penalised for an early issuing of a self-invoice, except where there has been abuse.

24. Lithuania - *Information system for keeping and managing VAT invoice data*

Rules regulating the information system for keeping and managing the data of VAT invoices (VAT information system) have been approved. The rules define the main objectives of the VAT information system and establish its functional and organizational structure, as well as the requirements for the submission, use and protection of the data.

The creation of the VAT information system constitutes a main part of the EU-funded project “VAT electronic services,” which should be implemented by 28 February 2015.

The VAT information system will provide VAT payers with the ability to:

- Collect data from VAT invoices issued and received by VAT payers from various sources or to upload them directly to the VAT information system;
- Check such data against data contained in the VAT information system and other information systems of the tax authorities (with inaccuracies communicated to the VAT payer);
- Receive the preliminary VAT returns and preliminary registers of VAT invoices prepared based on the collected data.

The electronic services should become available upon the completion of the EU-funded project in 2015.

25. Netherlands - *CJEU rules on transfer of minority shareholding*

The CJEU has ruled in a Dutch case (*Staatssecretaris van Financiën v X BV*) involving a transfer of a minority (30%) shareholding of a company and whether that disposal can be regarded as a transfer of a going concern for

VAT purposes, in which case a VAT deduction would be available for associated costs.

A holding company qualified as a VAT entrepreneur may sell shares exempt from VAT. Technically, therefore, VAT on directly attributable selling expenses cannot be deducted. Following the SKF case, it may be possible to regard the shares as transparent and regard the transfer of 100% participation as the equivalent of a transfer of the underlying assets and liabilities. The transfer of the shares could then be regarded as the transfer of a company. If so, the VAT incurred on the selling expenses usually would be deductible.

According to the CJEU, the disposal of the minority participation cannot be treated as a VAT-free transfer of a going concern. The purpose of treating a going concern as VAT-free is to prevent the acquiring party from having to prefinance a significant amount of VAT. This does not arise in a share transaction because, irrespective of the size of the participation, it is either nontaxable (if the transferring party does not qualify as a VAT entrepreneur) or is exempt (if the transferring party does qualify as a VAT entrepreneur).

The CJEU further ruled in the X BV case that the partial transfer of a participation does not constitute a transfer of a company because it does not enable the acquiring party to continue an autonomous economic activity. The acquiring party obtaining 100% of the shares from the remaining shareholders is irrelevant, according to the CJEU. Likewise, discontinuing the management activities performed by X does not lead to an enterprise being transferred; according to the CJEU, terminating the activities is the direct and logical consequence of the disposal of the participation.

The CJEU referred the case back to the Netherlands Supreme Court to determine whether VAT is deductible on the selling expenses incurred. It can be inferred from the CJEU decision that exclusively transferring a participation and considering this to be equivalent to transferring a company is only possible in very unusual circumstances.

26. Norway - VAT representation

The following changes to Norway's VAT representation rules take effect on 1 July 2103:

- It will no longer be a legal requirement for an invoice from a foreign business to be sent through a VAT representative in Norway. Invoices can be sent directly from a foreign business to the customer, but the invoice must still include the name of the representative and meet other formal invoice requirements.
- A VAT representative will no longer be jointly and severally liable for the correct payment of VAT with businesses from countries with which Norway has entered into agreements regarding the exchange of

information and collection of VAT (currently Belgium, Czech Republic, Denmark, Finland, France, Iceland, Italy, Malta, Netherlands, Poland, Portugal, Slovenia, Spain, Sweden and UK). Since a VAT representative normally requires a bank guarantee because of this liability, the new rules provide relief for foreign companies doing business in Norway. A Norwegian VAT representative will continue to be jointly and severally liable for the correct payment of VAT with businesses from other countries.

27. Poland - *Application of specific tax point rules to provision of services*

On 16 May 2013, the CJEU issued a judgment in the Polish case, TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., ruling that the Polish rules on tax point recognition in respect of transport and shipping services do not conform to the EU VAT Directive.

Under Polish VAT law, the tax point for transportation and shipping services is the date of receipt of payment, but no later than the 30th day from the date on which the services were supplied.

TNT argued that this rule is not in line with the VAT Directive and that it could recognize the tax point on the basis of the general rule, i.e. upon the issuance of an invoice, but not later than seven days from the performance of the services (and not waiting for the receipt of payment or the lapse of the 30th day from the performance of the services). The CJEU confirmed this interpretation.

Based on this decision, Polish taxpayers can account for VAT on transportation and shipping services in accordance with the general rule, and not the specific tax point rule. Although this may be less favorable in terms of cash flow, it often involves significantly less administration. The CJEU decision also may apply to other services subject to special tax point rules.

As discussed in previous editions of GITN, the Polish tax point rules will change on 1 January 2014. After this date, the tax point for VAT on transportation services will be at the time the service is completed.

28. Poland - *Insurance of leased goods*

As discussed in previous editions of GITN, the CJEU suggested in the Polish case of BGŻ Leasing sp. z o.o. that, in principle, the lease and insurance of goods should be regarded as distinct and independent supplies, and that the recharge of the exact cost of the insurance provided with a supply of leased goods should be exempt from VAT.

Despite this decision, many leasing companies find that the tax authorities are refusing to make refunds of VAT paid. The tax authorities tend to argue that the CJEU's ruling contains only guidelines on the VAT treatment of the

insurance of leased goods, and that the Polish VAT regulations still conform to the EU VAT Directive.

The Ministry of Finance is planning to issue a general tax ruling on the issue, which will be binding on all taxpayers to which the case applies.

29. Portugal - VAT cash basis system

A special VAT cash basis system was introduced by decree on 30 May 2013 and applies as from 1 October 2013.

This system will be optional for taxable persons registered for VAT purposes for more than 12 months that did not exceed an annual threshold of EUR 500,000 in the previous year and have a regularized tax status. Under the VAT cash basis system:

- VAT will be due when the acquirer actually makes payment (either in whole or in part) of the outstanding invoice amount, or after 12 months of the invoice date if no payment occurs by then;
- Taxpayers that opt for this regime only may deduct input VAT if they have the receipt/invoice receipt that proves the payment.

The decree sets out specific rules for taxpayers covered by the current VAT cash basis regime. This regime will be abolished on 1 October 2013.

30. Russia - Retroactive increase in value of goods

With respect to periods before 1 July 2013, where there is an increase in the value of goods supplied (due to an increase in the price or quantity) a taxpayer should submit an amending VAT return for the tax period in which the shipment of goods was made, and pay late payment interest.

As from 1 July 2013, however, no late payment interest is to be paid by the taxpayer where there is an increase in the value of goods shipped, because from that date, the increase in the tax base for VAT purposes should be taken into account in the period in which the documents supporting the increase were issued, and not in the period in which the goods were shipped.

31. Russia - Leasehold improvements

In a decision dated 17 April 2013 (# A40-69829/12-108-55), the Federal Arbitration Court of the Moscow District held that leasehold improvements made by the taxpayer during the lease period and transferred to the lessor after the termination of the lease agreement for free represent a supply, being a separate taxable event for VAT purposes.

When leasehold improvements are paid by the lessee at its own expense and with the consent of the lessor, the lessee is entitled to reimbursement of the costs arising following the termination of the lease, unless otherwise agreed in the lease agreement. As such, the court concluded that, after termination of the lease agreement, the lessee should have accounted for VAT upon transferring the leasehold improvements to the lessor for free.

32. Slovenia - *Change of VAT rates*

The recent budget contained a VAT rate increase. The standard VAT rate will be increased from 20% to 22% and the reduced VAT rate from 8.5% to 9.5% as from 1 July 2013.

The following transitional provisions apply:

- For supplies of goods and services carried out partly before and partly after 1 July 2013, taxpayers must charge VAT for the full supply of goods or services at the higher VAT rates;
- However, on or before 30 June 2013 a taxpayer was able to charge VAT on partial supplies of goods or services carried out before 1 July 2013 at the VAT rates applicable before 1 July 2013, provided the invoice for supplies already carried out is issued by 20 July 2013;
- Taxpayers that receive full payment for supplies of goods or services before 1 July 2013 relating to supplies entirely carried out after 1 July must charge VAT at the rates applicable before 1 July;
- that receive partial payments for supplies of goods or services before 1 July 2013 relating to supplies carried out in full after 1 July must charge VAT on the prepayment received at the rates applicable before 1 July 2013, and on the remaining amounts, at the rates applicable from 1 July 2013.

The latter two provisions also apply to prepayments made for supplies of goods or services in relation to which the recipients are liable to charge VAT.

Possible amendment to VAT law

The Ministry of Finance recently published a proposal on the government's website to amend the VAT law. The proposal includes the following:

- Correction of the VAT rates as per the provisions in the budget;
- Correction of the calculated VAT rates for prepayments, i.e. the calculated VAT rate of 22% is 18.0328% and the calculated VAT rate of

9.5% is 8.6758%;

- Implementation of grounds for denial (in whole or in part) of VAT refund claims;
- Changes in the criteria for application of the flat-rate scheme for agricultural products and services of particular groups; and
- New Annexes VIII (VAT return) and X (recapitulative statement).

If enacted, the proposed rules would apply as from 1 July 2013.

33. United Kingdom - Consultation on VAT treatment of refunds made by manufacturers

In Budget 2013, the UK government announced its intention to legislate to allow manufacturers to adjust their VAT to take account of refunds they make to final consumers. The tax authorities have now issued a **consultation document** seeking views on the extent to which manufacturers make such refunds, the range of circumstances that may give rise to a refund, how the change should be implemented, its impact and potential administrative burdens. The deadline for responses is 31 August 2013.

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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