

## IVA-Junio 2013

### Boletín de Actualidad



# Índice de contenido

## I. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de mayo de 2013. Asunto C-142/12 (Marinov).

*Hecho imponible – Autoconsumo de bienes por transferencia de bienes afectos a la actividad empresarial al patrimonio particular del empresario por cese en la actividad - Base imponible - La base imponible será el valor residual de los bienes en el momento del cese de la actividad - Efecto directo del artículo 74 de la Directiva 2006/112/CE.*

### 2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de mayo de 2013. Asunto C-271/12 (Petroma Transports y otros).

*Deducciones - Denegación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por disponer de facturas incompletas – No procede denegar dicho derecho si se presenta factura rectificativa antes de que la autoridad competente adopte su decisión - Procede denegar el derecho a la deducción del IVA soportado en facturas incompletas cuando se presente factura rectificativa después de haber sido adoptada resolución denegatoria - El principio de neutralidad fiscal no se opone a la denegación de la devolución del IVA ingresado por el proveedor aunque no se permita el derecho a deducir al destinatario de la factura irregular.*

### 3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 16 de mayo de 2013. Asunto C-444/12 (Hardimpes).

*Deducciones - Denegación del derecho a la deducción de la cuota de IVA consignada en una factura recibida por el hecho de que las operaciones son sospechosas de un fraude en cadena - Carga de la prueba.*

### 4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de mayo de 2013. Asunto C-169/12 (TNT Express Worldwide).

*Devengo - Criterio de caja - Normativa nacional que establece el devengo (la exigibilidad del IVA) en la fecha de cobro del precio y, como plazo máximo, a los treinta días desde la fecha de la prestación, aunque se haya emitido anteriormente la factura - Cuando se establece la exigibilidad del IVA con el cobro del precio con posterioridad al devengo (criterio de caja), no es conforme a la Directiva del IVA establecer un plazo máximo para el nacimiento de la deuda tributaria en caso de que el cobro del precio no haya tenido lugar antes de esa fecha.*

**5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de mayo de 2013. Asunto C-191/12 (Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.).**

*No devolución de la totalidad del IVA abonado indebidamente por haberse compensado en forma de ayuda que cubre una fracción del IVA no deducible - Normativa nacional que excluye la devolución del IVA por haber sido repercutido a un tercero - No procede la devolución de dicho IVA si la carga económica resultante de la negativa a deducir el IVA ha sido totalmente neutralizada.*

**6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de mayo de 2013. Asunto C-651/11 (X).**

*Hecho imponible – Supuestos de no sujeción - Concepto de “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes” – Cesión del 30% de las participaciones en una sociedad para la cual el cedente presta servicios sujetos a IVA.*

**7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de marzo de 2013. Nº de recurso 375/2012.**

*Recargo de apremio – Providencia de apremio dictada ante la falta de pago, en periodo voluntario, de la deuda tributaria derivada de la liquidación efectuada por la Administración tributaria como consecuencia de la falta de autorepercusión del IVA por la realización del hecho imponible “operación asimilada a importación de bienes”.*

**8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de mayo de 2013 Nº de recurso 1211/2011.**

*Deducciones – Ejercicio del derecho a la deducción – Deducción del IVA soportado con anterioridad a la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales – Error material en la consignación del derecho a la deducción en la autoliquidación del IVA.*

**9. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 10 mayo 2013. Nº de recurso 317/2011.**

*Devengo - Proceso de escisión de una compañía - Momento en el que se entiende realizado el devengo en la transmisión patrimonial derivada de dicha escisión.*

**10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 18 de abril de 2013, nº de recurso 51/2011; Sentencia de 30 de abril de 2013, nº de recurso 521/2011; Sentencia de 3 de mayo de 2013, nº de recurso 517/2011; Sentencia de 17 de mayo de 2013, nº de recurso 314/2011.**

*Deducciones – Deducciones de cuotas soportadas con anterioridad al inicio del ejercicio de la actividad empresarial – Prueba de la intencionalidad de destinar los bienes o servicios adquiridos a una actividad empresarial.*

**11. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª.  
Sentencia de 23 abril de 2013. Nº de recurso 250/2011.**

*Deducciones – Ejecuciones de obra con aportación de materiales - Certificaciones de obra – Devengo.*

**12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Nº de recurso 225/2011.**

*Hecho imponible – Autoconsumo de servicios – Vehículos de empresa utilizados por el personal tanto para fines de la actividad empresarial como para fines particulares – Cesión de uso de los vehículos para fines particulares gravada por el IVA*

**13. Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Nº de recurso 1247/2010.**

*Reglas de localización del hecho imponible – Fotografías publicitarias deben considerarse servicios de publicidad.*

## **II. Doctrina Administrativa**

**1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5969/2010, de 18 de abril de 2013.**

*Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto - Consecuencias del incumplimiento del plazo de que dispone la Administración para efectuar las devoluciones solicitadas.*

**2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1034-13 y V1035-13, de 1 de abril de 2013.**

*Exenciones – Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.12º - Prestaciones de servicios de la asociación a sus asociados – Requisitos – Supuestos de no aplicabilidad de la exención.*

**3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1041-13, de 1 de abril de 2013.**

*Hecho imponible – Expropiación forzosa de un terreno – Inclusión o no del IVA dentro del importe del justiprecio.*

**4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1098-13, de 4 de abril de 2013.**

*Exenciones - Operaciones financieras - Gestión integral de una plataforma de medios de pago.*

**5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1133-13, de 5 de abril de 2013.**

*Reglas de localización – Servicios de información médica y clínica, servicios de promoción y marketing prestados a empresarios suizos y servicios de simposios y eventos similares prestados a los clientes de estos últimos - Regla de la utilización efectiva - Aplicación parcial.*

**6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1165-13, de 8 de abril de 2013.**

*Deducciones – Aplicación de la regla de prorata – Sectores diferenciados – Deducibilidad de las cuotas soportadas en relación con zonas comunes.*

**7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1164-13, de 9 de abril de 2013.**

*Exenciones - Servicios postales - Servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente excluidos de la exención.*

**8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1214-13, de 11 de abril de 2013.**

*Modificación de la base imponible por créditos impagados - Empresa de reducida dimensión - Plazo para realizar la modificación - Plazo para realizar la reclamación judicial - Cobros parciales durante el proceso judicial - Imputación de dichos cobros a las facturas más antiguas del mismo deudor.*

**9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1223-13 de 11 de abril de 2013.**

*Servicios profesionales – Condena en costas judiciales – Indemnización – Operación no sujeta.*

**10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1253-13, de 12 de abril de 2013.**

*Hecho imponible – Supuestos de no sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial – Unidad económica autónoma.*

**11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1277-13, de 16 de abril de 2013.**

*Hecho imponible – Reglas de localización – Servicios prestados por vía electrónica – Venta de aplicación informática para jugar a través del teléfono móvil – Premio en metálico para quien obtenga mayor puntuación en el juego.*

**12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1283-13, de 17 de abril de 2013.**

*Sujeto pasivo – Entrega de inmuebles en pago de deudas.*

**13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1389-13, de 23 de abril de 2013.**

*Sujeción y exención – Base imponible – Tipo impositivo aplicable – Cesión de parte de un local a una empresa comercializadora de apuestas para la instalación de terminales de ventas y máquinas para apuestas deportivas.*

**14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1397-13, de 23 de abril de 2013.**

*Reglas de localización - Servicios directamente relacionados con bienes inmuebles - Instalación de un circuito cerrado de televisión en una planta fotovoltaica - Servicios de cesión de personal para la realización de la instalación anterior.*

**15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1400-13, de 23 de abril de 2013.**

*Reglas de localización – Servicios de marketing, suministro de información y producción y entrega de productos publicitarios a una sociedad establecida en Nueva Zelanda.*

**16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1403-13, de 23 de abril de 2013.**

*Reglas de localización – Servicios directamente relacionados con bienes inmuebles - Informe pericial sobre los daños ocasionados por un incendio en un inmueble.*

**17. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1415-13 y V1416-13, de 24 de abril de 2013.**

*Sujeto pasivo - Entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.*

**18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1508-13, de 30 de abril de 2013.**

*Base imponible - Inclusión en la base imponible de los servicios de alojamiento del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos situados en Cataluña.*

### **III. World VAT News**

- 1. United States - Idaho - Exemption introduced for cloud computing as a service**
- 2. United States - New Mexico - Amendment of the gross receipts tax deduction for manufacturers**
- 3. United States - New Mexico - More guidance on refund procedure for certain fuel tax credits**
- 4. Uruguay - Changes to calculation of tax base for beverages subject to IMESI**
- 5. India - 2013 Finance Bill enacted**
- 6. India - Due date for filing of service tax return extended**
- 7. India - Service tax Voluntary Compliance Encouragement Scheme Rules, 2013 notified**
- 8. India - Exemption for services received against specified duty credit scrip**

9. India - Input tax credit restricted to tax actually deposited into government treasury
10. India - Carry forward of excess input tax credits
11. India - Conflicting decisions on eligibility for CENVAT credit
12. India - Court rules on monthly lease rental to be included in state VAT turnover
13. Malaysia - New GST guides released
14. New Zealand - GST errors are the most common source of shortfall penalties
15. Belgium - CJEU holds that VAT charged on intra-group supplies of staff was not deductible
16. Bulgaria - CJEU rules on VAT due when a business deregisters
17. European Union - European Commission's summary of responses to consultation on reduced VAT rates
18. European Union - VAT grouping rules endorsed by CJEU
19. Germany - Proof of transportation for cross-border supplies
20. Greece - Extension granted for filing the annual VAT return
21. Hungary - CJEU rules on VAT treatment of "grant funded" costs
22. Ireland - Ryanair VAT refund claim on share transactions
23. Ireland - Decrease in the farmer's flat rate addition
24. Ireland - Electronic invoicing
25. Ireland - Receivers/liquidators – Capital Goods Scheme (CGS)
26. Ireland - Introduction of boxes ES1 and ES2 to VAT return form
27. Ireland - Finance Act 2013
28. Italy - New offsetting threshold of tax credits from 2014
29. Italy - Filing of "Spesometro"
30. Italy - Implementation of Invoicing Directive
31. Italy - Clarification of chargeable event for services
32. Netherlands - Tax authorities to examine VAT debts
33. Netherlands - Employer cannot reclaim VAT on pension fund management
34. Poland - Chain supplies of goods from 1 April 2013
35. Poland - Insurance of leased
36. Portugal - SAF-T (PT) file structure
37. Portugal - "IVA breakout" – clarification sessions
38. Russia - VAT input tax in respect of exported fixed assets
39. Sweden - CJEU holds that VAT grouping can be confined to specific business sector

**40. United Kingdom - Bad debt relief for solicitors**

**41. United Kingdom - Ryanair loses “connected flights” cases in Upper Tribunal**

**42. United Kingdom - Payment for repairs was “third-party consideration”**

---

## **I. Jurisprudencia.**

### **1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de mayo de 2013. Asunto C-142/12 (Marinov).**

*Hecho imponible – Autoconsumo de bienes por transferencia de bienes afectos a la actividad empresarial al patrimonio particular del empresario por cese en la actividad - Base imponible - La base imponible será el valor residual de los bienes en el momento del cese de la actividad - Efecto directo del artículo 74 de la Directiva 2006/112/CE.*

En el presente litigio, se discute la deducibilidad del IVA soportado por la empresa Marinov al haber sido dada de baja en el registro de IVA por parte de las autoridades fiscales búlgaras debido a la falta de ingreso del IVA correspondiente a dos periodos de liquidación.

Así, la empresa fue objeto de un procedimiento de inspección en el que se le giró una liquidación por las cuotas de IVA deducidas por la adquisición de unos vehículos durante el periodo en el que la empresa continuaba de baja. Las autoridades tributarias nacionales asimilaron la afectación a necesidades particulares a una entrega de bienes a título oneroso en concordancia con el artículo 18, letra c) de la Directiva. Para calcular el importe de esa cuota se tomó en consideración el valor de mercado de los vehículos en el momento del cese.

Llevado el caso ante el Tribunal, se le plantea principalmente si es correcta la utilización del valor de mercado tomado por las autoridades fiscales a la hora de girar su liquidación. En este sentido, el Tribunal dispone que se ha de estar a lo dispuesto en el artículo 74 de la Directiva. Así, interpreta que la base imponible deberá ser calculada conforme al valor residual del bien en el momento de afectarlo a fines privados, es decir, habrá que tener en cuenta el deterioro experimentado por el bien desde su adquisición hasta el cese de la actividad económica. En consecuencia, el Tribunal se opone a que se tome como base imponible el valor de mercado del bien.

Por último, se le pregunta al Tribunal acerca de si el mencionado artículo 74 puede tener efecto directo o no. Establece el Tribunal, que dicho artículo establece clara e incondicionalmente los criterios para la determinación de la base imponible por lo que podrá ser invocado directamente ante los Tribunales nacionales contra el Estado miembro correspondiente.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de mayo de 2013. Asunto C-271/12 (Petroma Transports y otros).**

*Deducciones - Denegación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por disponer de facturas incompletas – No procede denegar dicho derecho si se presenta factura rectificativa antes de que la autoridad competente adopte su decisión - Procede denegar el derecho a la deducción del IVA soportado en facturas incompletas cuando se presente factura rectificativa después de haber sido adoptada resolución denegatoria - El principio de neutralidad fiscal no se opone a la denegación de la devolución del IVA ingresado por el proveedor aunque no se permita el derecho a deducir al destinatario de la factura irregular.*

El presente litigio se plantea entre las sociedades del grupo belga Martens y las autoridades fiscales del citado país en relación con la negativa de éstas a concederles el derecho a la deducción del IVA en las prestaciones de servicios dentro del grupo Martens.

Las autoridades fiscales cuestionaron las facturas expedidas por operaciones realizadas entre las compañías del grupo y las deducciones resultantes de ellas debido a que las mismas estaban incompletas y no se podía acreditar que se correspondiesen con prestaciones reales. La mayoría solo incluían el importe global, sin indicación del precio unitario ni del número de horas trabajadas por el personal, lo cual impedía el control acerca de la correcta recaudación. Cabe señalar que las sociedades aportaron información adicional al respecto en un momento posterior.

A este respecto, el Tribunal señala que en el supuesto de que un sujeto pasivo presentase a la autoridad competente una factura rectificativa, antes de que ésta adoptase su decisión, y siempre que se cumpliesen todos los requisitos materiales necesarios para poder invocar el derecho a la deducción, no se le podría denegar, en principio, ese derecho sobre la base de que la factura inicial incluía un error.

No obstante, en el caso de autos, las sociedades del grupo Martens presentaron la información necesaria para completar y regularizar las facturas una vez que la administración fiscal ya había adoptado su resolución denegatoria, esto es, después del momento en que esta debía verificar el cumplimiento de la debida recaudación y control.

En consecuencia, el Tribunal da la razón a las autoridades belgas y no se opone a la resolución denegatoria, pues en tal momento los sujetos pasivos solo disponían de facturas incompletas que no permitían probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas.

Preguntado el Tribunal acerca de si, en tal caso, se podía efectuar una solicitud de devolución de ingresos indebidos por parte de la compañía que ingresó el IVA (cuya deducción ha sido denegada a las entidades destinatarias por falta de factura correcta), este señala que no es posible dado que se confirmó la realidad de las prestaciones de servicios y, en consecuencia, el IVA correspondiente a esas operaciones era exigible y, por tanto, fue ingresado justificadamente a la administración fiscal.

En este contexto, el Tribunal declara que el principio de neutralidad fiscal no se opone a que la administración fiscal deniegue la devolución del IVA ingresado por una sociedad prestadora de servicios cuando se ha denegado a las sociedades destinatarias de dichos servicios el ejercicio del derecho a la deducción del IVA que gravó esos servicios debido a las irregularidades observadas en las facturas emitidas por dicha sociedad prestadora de servicios.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 16 de mayo de 2013. Asunto C-444/12 (Hardimpes).**

*Deducciones - Denegación del derecho a la deducción de la cuota de IVA consignada en una factura recibida por el hecho de que las operaciones son sospechosas de un fraude en cadena - Carga de la prueba.*

En este Auto, la parte recurrente Hardimpes se dedica al comercio al por mayor de material informático y sus recambios o accesorios y, como consecuencia de una inspección fiscal, le fue denegado el derecho a la deducción de las cuotas del IVA consignadas en unas facturas emitidas por su principal proveedor porque se presumió que eran operaciones sospechosas que podían formar parte de un fraude en cadena (o “carrusel”). La Administración tributaria entendió que la entidad recurrente no había sido diligente en la comprobación de la procedencia de las mercancías.

Por su parte, Hardimpes reclamó contra la resolución de la Administración tributaria alegando que no se le podía denegar el derecho a la deducción de las citadas cuotas soportadas en base a que no había comprobado la procedencia de las mercancías invocando, a efectos de hacer valer su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, que las facturas y la documentación aportada a la Administración tributaria, número de serie y certificados de garantía, probaban la realidad de la operación.

Al Tribunal de Justicia se le plantea que “si el artículo 168, letra a) de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en circunstancias como las del litigio principal, se deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a una entrega de bienes debido a que, la operación anterior formaba parte de una cadena de entregas incurso en fraudes o irregularidades o que se le reproche que no actuó diligentemente en asegurar la procedencia de las mercancías que figuraban en las facturas emitidas por sus proveedores, sin que se haya demostrado con datos objetivos que dicho sujeto pasivo supiese o hubiese debido saber que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas.”

El Tribunal de Justicia, reiterando su jurisprudencia, declara que dicho precepto se opone a que al destinatario de una factura se le deniegue el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, basándose en que la operación anterior formaba parte de una cadena de entregas incurso en fraudes o irregularidades o que no actuó diligentemente en asegurar la procedencia de las mercancías que

figuraban en las facturas emitidas por sus proveedores, salvo que se acredite, mediante datos objetivos, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de mayo de 2013. Asunto C-169/12 (TNT Express Worldwide).**

*Devengo - Criterio de caja - Normativa nacional que establece el devengo (la exigibilidad del IVA) en la fecha de cobro del precio y, como plazo máximo, a los treinta días desde la fecha de la prestación, aunque se haya emitido anteriormente la factura - Cuando se establece la exigibilidad del IVA con el cobro del precio con posterioridad al devengo (criterio de caja), no es conforme a la Directiva del IVA establecer un plazo máximo para el nacimiento de la deuda tributaria en caso de que el cobro del precio no haya tenido lugar antes de esa fecha.*

Se plantea al Tribunal si la legislación nacional polaca puede establecer que el IVA sea exigible, respecto a los servicios de transporte y expedición que en este caso presta TNT, en el momento del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días desde la fecha de prestación de dichos servicios, aun cuando la factura se haya emitido antes y prevea un plazo posterior para el pago, basándose en el artículo 66, letra b) de la Directiva 2006/112.

En este sentido, el Tribunal recuerda que de la Directiva se desprende que el impuesto, en principio, es exigible en el momento en que se produce su devengo, esto es, en la fecha en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación del servicio. No obstante, se autoriza a los Estados miembros, mediante el artículo 66 de la Directiva, a que puedan retrasar la exigibilidad del IVA (con posterioridad al devengo) en uno de los tres momentos siguientes:

- a) Como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura,
- b) Como plazo máximo, en el momento del cobro del precio; o,
- c) En los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha de devengo.

Así, el Tribunal expone que el plazo máximo de treinta días desde la prestación del servicio establecido por la legislación polaca para que tenga lugar la exigibilidad del IVA no es conforme con la Directiva 2006/112, ya que tal formulación conduciría a añadir al tenor del artículo 66, letra b) de dicha Directiva (que faculta a los Estados Miembros para que dispongan que el Impuesto sea exigible en el momento del cobro), un plazo con cuyo transcurso el impuesto se haría exigible de manera automática.

**5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de mayo de 2013. Asunto C-191/12 (Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.).**

*No devolución de la totalidad del IVA abonado indebidamente por haberse compensado en forma de ayuda que cubre una fracción del IVA no deducible - Normativa nacional que excluye la devolución del IVA por haber sido repercutido a un tercero - No procede la devolución de dicho IVA si la carga económica resultante de la negativa a deducir el IVA ha sido totalmente neutralizada.*

La compañía Alakor concluyó con el Ministerio de Agricultura húngaro la concesión de una subvención con el objeto de llevar a cabo un proyecto. Junto con el precio del proyecto se subvencionó también la parte correspondiente del IVA.

En principio, y dado que la normativa local del IVA estipulaba que no es deducible la fracción proporcional al importe de la ayuda del IVA soportado por los gastos de un proyecto subvencionado, la compañía no dedujo la totalidad del IVA soportado en el mismo.

Sin embargo, a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia (PARAT Automotive Cabrio de 23-4-2009, asunto C 74/08) en la que estableció que tal normativa era contraria a la Directiva, la compañía consideró que podía deducir la totalidad del IVA soportado y decidió solicitar la devolución del Impuesto. Las autoridades locales denegaron tal solicitud.

Se plantea en esencia al Tribunal si, a pesar de que efectivamente la normativa local que denegaba el derecho a la deducción del IVA en proyectos subvencionados era contraria a la normativa comunitaria, debiendo en consecuencia procederse en principio a la devolución total del Impuesto, un Estado miembro puede en cualquier caso denegar tal derecho si se demuestra que la carga económica que supuso el Impuesto ha sido totalmente neutralizada al haber sido subvencionado por una ayuda concedida al sujeto pasivo.

Y el Tribunal responde que efectivamente, como excepción a la regla general de la devolución del Impuesto, cabe denegarse la restitución del mismo en tales circunstancias siempre que hacerlo diera lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo.

**6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de mayo de 2013. Asunto C-651/11 (X).**

*Hecho imponible – Supuestos de no sujeción - Concepto de “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes” – Cesión del 30% de las participaciones en una sociedad para la cual el cedente presta servicios sujetos a IVA.*

El señor X era titular del 30% de las participaciones sociales en la empresa A y a su vez ejercía actividades de dirección en la compañía a cambio de una remuneración. En un momento dado, se transmitieron las participaciones de X a otro titular y en relación a dicha venta por parte de X se le prestaron varios servicios por los que se le repercutió el IVA correspondiente en la factura.

X procedió a deducir el IVA soportado en esas facturas en sus declaraciones por considerar que la cesión de sus participaciones debe calificarse como una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y servicios amparada por la no sujeción al IVA en el artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva y que, en consecuencia, el IVA soportado por los gastos incurridos en tal operación debía ser deducible.

Las autoridades fiscales por el contrario, consideraron que no procedía dicha deducción al tratarse de un IVA soportado por una operación sujeta y exenta, la venta de acciones, que no genera el derecho a la deducción y emitieron una liquidación complementaria.

Preguntado el Tribunal a este respecto, este concluye que, pese a lo establecido por el mismo en el asunto SFK, las circunstancias no son iguales y, en consecuencia, la cesión de un 30% de las acciones de una sociedad no pueden asimilarse a una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en sentido del artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva.

A este respecto, el Tribunal argumenta que la razón de ser de la no sujeción del artículo 5, apartado 8, es liberar a los sujetos pasivos de la carga financiera que puede resultar el IVA por las entregas de activos que se producen en las operaciones de reorganización o transmisión empresarial, carga que en el caso de la mera venta de acciones no se produce, puesto que, o bien quedan no sujetas al Impuesto al encontrarse fuera del ámbito empresarial, o bien quedan sujetas y exentas al amparo de las exenciones previstas para las transmisiones de valores.

Asimismo se le pregunta al Tribunal si tal conclusión cambiaría en el caso de que todos los accionistas vendieran su participación a un mismo comprador de manera simultánea, a lo que responde que no cambiaría tal conclusión puesto que el tenor literal del artículo 5 solo se refiere a cedente en singular por lo que se desprende que cada operación ha de apreciarse de manera individual e independiente.

Una vez sentado dicho criterio, el Tribunal se remite a su jurisprudencia con respecto a la deducibilidad del Impuesto soportado en la venta de acciones. Así, recuerda que el derecho a deducción existe en el supuesto de que se dé una relación directa e inmediata entre las operaciones por la que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción, de tal forma que habrá que proceder a examinar si los gastos atendidos para adquirir los bienes u obtener los servicios por los que se soporta el IVA forman parte de los gastos generales referentes a la actividad económica total del sujeto pasivo.

En consecuencia, manifiesta el Tribunal que, dado que la cesión de acciones ha de calificarse como operación exenta, sólo podrá admitirse el derecho a deducción si el coste de los servicios prestados a X en relación con dicha cesión forma parte de los gastos generales correspondientes al conjunto de su actividad económica y no se ha incorporado en el precio de venta de dichas acciones.

**7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de marzo de 2013. Nº de recurso 375/2012.**

*Recargo de apremio – Providencia de apremio dictada ante la falta de pago, en periodo voluntario, de la deuda tributaria derivada de la liquidación efectuada por la Administración tributaria como consecuencia de la falta de autorepercusión del IVA por la realización del hecho imponible “operación asimilada a importación de bienes”.*

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia sobre la validez de la providencia de apremio dictada por la Administración tributaria ante la falta de pago, en periodo voluntario, de la deuda tributaria derivada de una liquidación realizada como consecuencia de la falta de autorepercusión del IVA por la realización de una operación asimilada a importación de bienes.

Los hechos, en concreto, fueron los siguientes: la empresa recurrente firmó, en conformidad, un Acta por IVA asimilado a la importación, resultando una cuota a ingresar por importe de más de 2.300.000 euros. Según se desprende de la sentencia, la empresa recurrente, si bien no estaba conforme con el Acta, procedió a firmarla en conformidad puesto que, una vez pagado el IVA, se lo podía deducir, por lo que económicamente no le suponía un perjuicio.

Ahora bien, el pago de la deuda tributaria por parte de la entidad recurrente no se produjo dentro del plazo de ingreso voluntario, sino al día siguiente de la finalización de dicho plazo, por lo que la Administración tributaria procedió a dictar la ya citada providencia de apremio, liquidando un recargo del 5% sobre dicha deuda tributaria.

Uno de los motivos argumentados por la empresa recurrente, en el recurso de casación para la unificación de doctrina promovido frente a la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional, estriba en que dicha sentencia no aplica la jurisprudencia del Tribunal Supremo ni la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al ignorar la inexistencia de obligación de pago en la liquidación por IVA efectuada como consecuencia de la realización de una operación asimilada a importación de bienes y, por tanto, la nulidad de cualquier recargo que se derive de la misma.

De esta forma, argumenta la empresa recurrente la improcedencia de dicho recargo de apremio cuando la Administración tributaria debió regularizar, tanto el IVA devengado como el IVA soportado (por el hecho imponible “operación asimilada a importación de bienes”), no derivándose entonces cuota alguna de IVA a ingresar.

De no existir cuota de IVA a ingresar, continúa razonando la empresa recurrente, no se produce perjuicio económico alguno al Tesoro Público y, por ende, no existe falta de ingreso de la cuota tributaria, ni se deriva recargo de apremio alguno por la falta de ingreso de una cuota inexistente.

En definitiva, considera la entidad recurrente que, teniendo la providencia de apremio un origen nulo, no puede producir ningún efecto jurídico, cualquiera que sea la fase procedimental en que se aprecie la citada nulidad.

El Tribunal Supremo no comparte, sin embargo, los argumentos de la empresa recurrente e inadmite el recurso de casación promovido por ésta.

En opinión del Alto Tribunal, para que la impugnación de la providencia de apremio pueda basarse en la nulidad de la liquidación originaria es preciso que esta última pueda ser considerada como nula de pleno derecho.

Ahora bien, razona el Tribunal Supremo que, en el caso que nos ocupa, *“no puede considerarse que la liquidación originaria por IVA asimilado a la importación, habilitante de la providencia de apremio, que no fue recurrida y que devino firme, fuese nula de pleno derecho por alguno de los motivos del artículo 62 de la Ley 30/1992 o del artículo 217 de la LGT [...] pues no ha sido dictada por órgano manifiestamente incompetente, ni es constitutiva de infracción penal ni ha sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido. La liquidación apremiada podría ser, en la mejor de las hipótesis para la entidad recurrente, simplemente anulable”*.

#### **8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de mayo de 2013 N° de recurso 1211/2011.**

*Deducciones – Ejercicio del derecho a la deducción – Deducción del IVA soportado con anterioridad a la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales – Error material en la consignación del derecho a la deducción en la autoliquidación del IVA.*

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia sobre la procedencia del derecho a la deducción de una cuota del IVA soportada con carácter previo al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial.

En concreto, el supuesto de hecho sobre el que versa la sentencia puede resumirse de la siguiente manera de acuerdo con lo expuesto, tanto en la propia sentencia del Alto Tribunal, como en la sentencia dictada por el Tribunal de instancia (Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional):

La empresa recurrente soportó en el año 1998 una cuota del IVA (acreditada mediante factura) por importe de 27.027.585 pesetas (162.439,05 euros) como consecuencia de la adquisición a un Ayuntamiento de una parcela de propiedad municipal. Dicha entidad solicitó la devolución de dicho importe en su autoliquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre de 1998, habiendo previamente presentado, con fecha de 4 de julio de 1997, una declaración censal previa al inicio de sus actividades empresariales.

La Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación parcial (referido exclusivamente al IVA por los periodos de liquidación comprendidos entre el primer trimestre de 1997 y el cuarto trimestre de 1998, ambos inclusive), que se sustanció en un acto administrativo de liquidación -que devino firme- y por el cual se denegó a la empresa recurrente el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de la indicada parcela, al considerar en esencia que ésta no había dado comienzo a

su actividad empresarial dentro del plazo de un año desde la fecha de presentación de la citada declaración censal (ni solicitó la prórroga de dicho plazo), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.Cinco de la Ley del IVA, en su redacción dada por la Ley 13/1996.

Posteriormente, en el año 2001, la empresa recurrente consigna en su autoliquidación del Impuesto el importe de dicha cuota del IVA soportada (162.439,05 euros) como cuota a compensar procedente de ejercicios anteriores. No obstante, la Administración tributaria dicta liquidación provisional minorando ese IVA a compensar procedente de ejercicios anteriores en base a la regularización efectuada por la Administración tributaria a la empresa recurrente en el año 2008 en el procedimiento de comprobación parcial. Esta liquidación provisional fue confirmada, tanto por el TEAR de Castilla y León, como por el TEAC y por la Audiencia Nacional, a resultas de lo cual la empresa recurrente procedió a interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

La fundamentación esgrimida por la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida radicaba en que, aún reconociendo que la empresa recurrente pudo deducirse las cuotas del IVA soportadas por la adquisición del terreno, no consignó sin embargo en la autoliquidación del IVA del año 2001 tales cuotas soportadas como cuotas deducibles, sino como integradas en el crédito a su favor derivado de cuotas a compensar procedentes de periodos anteriores.

A resultas de lo anterior, consideró la Audiencia Nacional que “[...] *el crédito es inexistente porque la interesada fue objeto de una comprobación por la Administración tributaria de la que resultó una liquidación que no impugnó y devino firme [...] de lo que resulta que no puede reclamar ahora un crédito de IVA que fue rechazado por un acto administrativo firme*”.

El Tribunal Supremo, sin embargo, no comparte la decisión adoptada por la Audiencia Nacional, por lo que, en esta sentencia, estima el recurso de casación interpuesto por la empresa recurrente contra la sentencia dictada por dicho Tribunal de instancia.

El motivo para ello es, en primer lugar, que, a juicio del Alto Tribunal, la sentencia recurrida no ha tenido en cuenta que el acto administrativo que se considera firme (es decir, el acto administrativo de liquidación derivado del procedimiento de comprobación parcial, referido exclusivamente al IVA por los periodos de liquidación comprendidos entre el primer trimestre de 1997 y el cuarto trimestre de 1998, y por el cual se denegó a la empresa recurrente el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de la indicada parcela, al considerar en esencia que la entidad recurrente no había dado comienzo a su actividad empresarial dentro del plazo de un año desde la fecha de presentación de la citada declaración censal -ni haber solicitado la prórroga de dicho plazo- de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.Cinco de la Ley del IVA en su redacción dada por la Ley 13/1996) fue dictado al amparo de una normativa que, en palabras del propio Tribunal Supremo, “*es declarada contraria al derecho comunitario por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000 (Gabalfrisa)*”.

Recordemos en este sentido, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en dicha sentencia de 21 marzo de 2000 (asunto Gabalfrisa), concluyó que se considera contraria a la norma comunitaria una normativa nacional *“que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo [léase empresario o profesional] con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas”*.

Es por ello que el Alto Tribunal considera que dicho acto administrativo, que se considera firme, ha sido dictado al amparo de una norma interna española, que ha sido declarada contraria al Derecho comunitario por el TJUE en su sentencia de 21 marzo de 2000 (lo cual obligó, de hecho, al legislador español a modificar el artículo 111 de la Ley del IVA, por medio de la Ley 14/2000), ya que el mencionado acto se dictó basándose en que la empresa recurrente no había cumplido los requisitos establecidos en el artículo 111.Cinco de la Ley del IVA (en su redacción dada por la Ley 13/1996) y, en concreto, el requisito relativo al necesario comienzo de la actividad empresarial dentro del plazo de un año desde la fecha de presentación de la correspondiente declaración censal. De esta forma, concluye el Tribunal Supremo que *“el derecho a la deducción estaba vigente en el momento en que se ejerció (ejercicio 2001)”*.

Un vez sentado lo anterior, considera el Alto Tribunal, en segundo lugar, que no puede privarse del ejercicio del derecho a la deducción a la empresa recurrente por el hecho de que se haya consignado equivocadamente tal derecho, no como “IVA soportado”, sino como “cuota a compensar”, pues esto obedece a *“[...] un simple error material que no puede privar del reconocimiento de la deducción, cuando sustancialmente se tiene derecho a ella”*.

#### **9. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 10 mayo 2013. Nº de recurso 317/2011.**

*Devengo - Proceso de escisión de una compañía - Momento en el que se entiende realizado el devengo en la transmisión patrimonial derivada de dicha escisión.*

En este caso, se analiza la transmisión de unos inmuebles, a consecuencia de la escisión total de una compañía, lo que desencadenó la división del patrimonio constituido por terrenos rústicos y urbanos. Dicha transmisión fue considerada por la sociedad como un traspaso no sujeto al impuesto al considerar que se trataba de la transmisión de elementos afectos a distintas ramas de su actividad empresarial.

La única cuestión tratada es la relativa a determinar la fecha en la que se produce dicha transmisión. En este sentido, la actora sostiene que la transmisión se produjo en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, esto es, en el ejercicio 1999, mientras que la Administración ha venido considerando como fecha de la transmisión la de inscripción de la escritura de escisión en el Registro Mercantil, lo cual tuvo lugar

en el ejercicio 2000, siendo esta fecha en la que se producen los efectos de la escisión.

Para llegar a la desestimación, la Audiencia Nacional procede a realizar un análisis sobre el concepto del devengo en base al artículo 75 de la Ley 37/1992, en el cual se establece que el mismo se produce "En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable."

Así pues, es la transmisión del poder de disposición el hecho que grava el Impuesto, tanto en nuestro derecho interno, como el derecho comunitario, transmisión que puede producirse por cualquier título jurídico, y no sólo por compraventa, sino también por cesión en pago de deudas, resolución legal, judicial o administrativa o, en nuestro caso, escisión de una sociedad anónima. Es en la normativa que regula la escisión en cuestión en la que se establece cuando se entiende que ha tenido lugar la transmisión del discutido poder de disposición.

Por lo tanto, esta se entiende realizada en el momento de la inscripción registral de la operación de escisión escriturada en 1999, el día 24 de enero de 2000, fecha en la que se producen los efectos de la escisión, por lo que, conforme ha establecido la Administración, a efectos de la regularización por el IVA es esta la fecha a tener en consideración, con la correlativa desestimación del primer motivo de impugnación.

Todo ello en base al artículo 245 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre por el que se aprueba el texto refundido de la ley de sociedades anónimas, y en el que se establece que "*Sin perjuicio de los efectos atribuidos a la necesaria publicación en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil", la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva Sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción.*"

Es por ello, por lo que finalmente desestima las pretensiones de la parte actora, confirmando la regularización, conforme a derecho.

**10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª.  
Sentencia de 18 de abril de 2013, nº de recurso 51/2011; Sentencia de 30 de abril de 2013, nº de recurso 521/2011; Sentencia de 3 de mayo de 2013, nº de recurso 517/2011; Sentencia de 17 de mayo de 2013, nº de recurso 314/2011.**

*Deducciones – Deducciones de cuotas soportadas con anterioridad al inicio del ejercicio de la actividad empresarial – Prueba de la intencionalidad de destinar los bienes o servicios adquiridos a una actividad empresarial.*

Este grupo de sentencias versa acerca de las pruebas documentales que son necesarias a la hora de ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de bienes y servicios anteriores a la propia realización de la actividad empresarial que va a desarrollar la entidad.

En todas ellas, la Audiencia Nacional establece que será necesario presentar pruebas documentales que pongan de manifiesto la intención de realizar una actividad empresarial, considerando que tales pruebas podrán ser las siguientes:

- Presentación de las declaraciones trimestrales del Impuesto.
- Resúmenes anuales.
- Llevanza de los libros registro.
- Solicitud de alta en el Impuesto de Actividades Económicas.
- La propia naturaleza de las obras en relación con la actividad que posteriormente es desarrollada.
- Anotaciones contables y apuntes en la Memoria.

**11. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª.  
Sentencia de 23 abril de 2013. Nº de recurso 250/2011.**

*Deducciones – Ejecuciones de obra con aportación de materiales - Certificaciones de obra – Devengo.*

En este caso, la Audiencia Nacional estima parcialmente las pretensiones de la recurrente en cuanto a la procedencia de la deducción de las cuotas de IVA repercutidas por una compañía constructora y soportadas por el contribuyente durante el ejercicio 2004 a consecuencia de la emisión de la correspondiente certificación de obra, al entenderse terminada la misma.

En este sentido, la cuestión se centra en analizar la deducción del IVA, determinándose que sólo puede realizarse si se ha producido el devengo del IVA al expedirse la certificación de obra entregada.

La base legal en la que se centra la Audiencia Nacional en la argumentación de la sentencia, es el artículo 75 de la Ley 37/1992 del IVA, donde se contienen las reglas para determinar dicho devengo. En el caso concreto de la ejecución de obra, al tratarse de una obra de urbanización con aportación de materiales por parte del que ejecuta la obra, la regla del devengo es la misma que la correspondiente a la entrega de bienes.

Principalmente ese devengo se produce cuando tenga lugar su puesta a disposición de adquirente. Basándose en jurisprudencia del TJUE sobre el concepto de “puesta a disposición” se determina que esta se produce cuando se realice la entrega con posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que se construya.

Señala el Abogado del Estado que la mera expedición de la certificación no determina el devengo del impuesto, ya que no justifica la entrega de bienes ni la transmisión del poder de disposición, entendiéndose que no se puso a disposición del dueño a 31 de diciembre de 2004, al haber sido incorrectamente ejecutada, ya que con posterioridad a dicha fecha se tuvo que demoler la mayor parte de la obra ejecutada, realizando posteriores operaciones de adecuación de la misma, lo que retrasó considerablemente la terminación de las mismas.

Sin embargo, la Audiencia coincide con el criterio del recurrente y considera que cuando se expidió la certificación, las obras se consideraban a todos los efectos terminadas e incluso se pusieron a disposición del dueño, y sólo tras esta puesta a disposición es cuando se produce la disconformidad con las mismas.

Por lo tanto, ha existido primero una entrega y puesta a disposición del comprador, y posteriormente una modificación de la obra realizada. Esas modificaciones posteriores no impiden a juicio de la Audiencia Nacional considerar que la obra fue realizada y puesta a disposición del sujeto pasivo, y por lo tanto producido el devengo a diciembre de 2004.

Finalmente la Audiencia estima parcialmente el recurso en cuanto a las cuotas repercutidas por la constructora y soportadas por la recurrente, reconociéndose el derecho de esta a deducírselas en el ejercicio 2004.

## **12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Nº de recurso 225/2011.**

*Hecho imponible – Autoconsumo de servicios – Vehículos de empresa utilizados por el personal tanto para fines de la actividad empresarial como para fines particulares – Cesión de uso de los vehículos para fines particulares gravada por el IVA.*

En esta sentencia se plantea si la utilización de vehículos por parte de trabajadores está sujeta o no a IVA. Considera la recurrente que la utilización de los vehículos por parte de los trabajadores no puede estar sujeta a IVA por cuanto “si la Inspección entiende que se trata de una cesión gratuita no se cumpliría el requisito que exige la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que vincula las prestaciones de servicio con operaciones a título oneroso y si, por el contrario, se entiende que se trata de una retribución del trabajo personal, en el marco de un contrato laboral, si se puede entender que es una prestación de servicios donde la contraprestación es el trabajo realizado por el beneficiario.” Y dicha retribución ya ha sido sometida a tributación por el IRPF, tal y como sostiene la recurrente.

En este sentido, el Tribunal sostiene que dicha cesión de vehículos se debe considerar como una prestación de servicios gravada por el IVA, constituyendo el hecho imponible la parte utilizada para fines particulares. Dichas cesiones se enmarcan dentro del artículo 12 de la Ley de IVA, mediante el cual se equiparan determinadas prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito con aquellas que tienen carácter oneroso. Al respecto, el Tribunal alega que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ya se ha pronunciado al respecto, indicando que “*Los artículos 5.º, apartado 6, y 6.º, apartado 2, de la Sexta Directiva asimilan determinadas operaciones para las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. [...] dichos artículos 5.º, apartado 6, y 6.º, apartado 2, letra a), impiden que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando afecte a sus fines privados o a los de su personal dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor final que compra el bien pagando el IVA.*”

En conclusión, el Tribunal determina que de acuerdo con dicho precepto legal, la prestación de servicios para fines privados de su personal deben asimilarse a la prestación de servicios a título oneroso, sin que pueda considerarse la cesión a los empleados de los vehículos para usos particulares como una actividad empresarial o profesional. Por tanto, entiende el Tribunal que efectivamente dichas cesiones deben estar sujetas a IVA.

### **13. Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 7 de marzo de 2013. Nº de recurso 1247/2010.**

*Reglas de localización del hecho imponible – Fotografías para campañas publicitarias deben considerarse servicios de publicidad.*

En la presente sentencia, la principal discusión se centra en si la prestación de servicios que realiza la recurrente pueden subsumirse dentro del concepto de publicidad, a los efectos de determinar la localización de dichos servicios. Básicamente, los servicios que desarrolla la recurrente son fotografías publicitarias para campañas publicitarias automovilísticas, teniendo dichas fotografías una clara intención de difundir un mensaje destinado a informar al público sobre un producto.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha establecido qué debe considerarse como servicios publicitarios, indicando que “es suficiente con que una operación de promoción implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades de un producto o servicio, a fin de incrementar sus ventas, para que se la pueda calificar de prestación de publicidad.” Entendiendo además que dichos servicios pueden ser prestados indirectamente al anunciante, sin que quien los realice tenga que tener la condición de agencia de publicidad. Además, la jurisprudencia del TJUE, establece que el concepto de prestaciones de publicidad es un concepto comunitario y que, por tanto, debe ser objeto de interpretación uniforme, con el fin de evitar situaciones de doble imposición o de no imposición.

En la sentencia del TJUE asunto C-69/1992, el TJUE establece que “este carácter del que presta el servicio no constituye un requisito indispensable para calificarlo. En efecto, no puede excluirse que una prestación de publicidad pueda efectuarse por una empresa que no se dedique exclusivamente, ni siquiera principalmente, a la publicidad, por más que tal supuesto resulte poco probable. Así pues, será suficiente con que una operación, como la venta por quien presta el servicio al destinatario, en el marco de una campaña publicitaria, de bienes muebles corporales que se distribuyen gratuitamente a los consumidores o se les venden a precio reducido, o la organización de un cóctel, de una conferencia de prensa, de un seminario, de una sesión recreativa o de otras manifestaciones de “relaciones públicas”, implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación.”

En conclusión, las fotografías realizadas por el recurrente constituyen en sí una operación de promoción que conlleva la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de un producto, formando, por tanto, parte indisoluble de

una campaña publicitaria y contribuye a la transmisión del mensaje publicitario. Por tanto, no se deberá aplicar el artículo 69 de la Ley de IVA, sino que será de aplicación la regla especial del artículo 70.Uno.5º y 6º, prevista para los servicios de publicidad que tienen por destinatarios a empresarios o profesionales comunitarios y para los de mediación de prestaciones de publicidad.

Los hechos sobre los que versa esta sentencia tuvieron lugar antes de 1 de enero de 2010 por lo que la normativa citada se refiere a la que estuvo en vigor antes de esa fecha.

## II. Doctrina Administrativa.

### 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5969/2010, de 18 de abril de 2013.

*Devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) - Consecuencias del incumplimiento del plazo de que dispone la Administración para efectuar las devoluciones solicitadas.*

La cuestión a resolver por el TEAC en esta resolución radica en determinar si es ajustado a Derecho el procedimiento de comprobación limitada iniciado a raíz de una solicitud de devolución del IVA soportado por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI y si la Oficina Nacional de Gestión Tributaria debe admitir o no la documentación aportada en vía de revisión. Asimismo, el TEAC se pronuncia sobre los efectos del incumplimiento por parte de la Administración Tributaria del plazo de resolución del procedimiento de solicitud de devolución de las cuotas soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

La entidad X presentó solicitud de devolución del IVA soportado por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI (modelo 361). Una vez transcurrido el plazo para que la Agencia Tributaria solicitase documentación complementaria y practicase la devolución del citado IVA, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria notificó a la citada entidad el inicio de un procedimiento de comprobación limitada donde se le requería que aportase una serie de documentación complementaria a la que ya había aportado en su solicitud de devolución. Dicho procedimiento de comprobación limitada finalizó con la denegación de la devolución.

En relación con la primera de las cuestiones el TEAC resuelve que “[...] *el artículo 119.Nueve de la LIVA habilita a la Oficina Gestora a efectuar el requerimiento a la entidad en el propio procedimiento especial previsto para los no establecidos. [...] No obstante, [...] una vez que ha optado por iniciar un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, debe regirse por las normas previstas al efecto [...]*”.

Por tanto, al haberse dictado acuerdo de denegación de la devolución sin la previa notificación de la propuesta de liquidación y, por tanto, sin haber otorgado el correspondiente trámite de audiencia para que el interesado pueda acceder al expediente y formular las oportunas alegaciones, el TEAC resuelve anular el acuerdo de denegación dictado por la Oficina Nacional debiendo retrotraerse las actuaciones al tiempo de notificar al interesado la propuesta de resolución en la que se le confiera al mismo el trámite de audiencia.

Respecto al plazo de resolución del procedimiento de devolución de las cuotas del IVA, el artículo 31 del Reglamento del IVA establece que la decisión respecto a dicha solicitud *debe “adoptarse y notificarse durante los seis meses siguientes a la fecha de su presentación, y se ordenará en dicho plazo el pago, en su caso, del importe de la devolución”*.

Establece dicho precepto que transcurrido el referido plazo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria *“se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el interesado así lo reclame”*.

En conclusión, la consecuencia que establece la normativa reguladora del procedimiento de devolución a empresarios no establecidos, una vez que ha transcurrido el plazo máximo para practicar la devolución por parte de la Administración tributaria sin haberse notificado resolución expresa, es exclusivamente el abono de oficio por parte de la Administración de los intereses de demora correspondientes.

Asimismo, el hecho de que se inicie un procedimiento de comprobación limitada no impide que se abone el interés de demora que corresponda sobre el importe de la devolución que finalmente se acuerde.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1034-13 y V1035-13, de 1 de abril de 2013.**

*Exenciones – Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.12º - Prestaciones de servicios de la asociación a sus asociados – Requisitos – Supuestos de no aplicabilidad de la exención.*

En las presentes contestaciones la DGT se ha pronunciado sobre la aplicabilidad o no a los siguientes supuestos de hecho de la exención prevista en el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992:

1. *“La asociación consultante es una organización profesional patronal para la representación y defensa de los intereses económicos y sociales colectivos de las empresas de una determinada provincia que desarrollan actividades de instalación y reparación eléctrica, fontanería, calefacción, climatización, telecomunicaciones, etc.”*
2. *“La asociación empresarial consultante es una federación gremial constituida al amparo de la Ley 19/1977, de 1 de abril, sobre regulación del derecho de asociación sindical, cuyo objeto es reunir las asociaciones de instaladores electricistas, fontanería, saneamiento, calefacción, climatización, telecomunicaciones, etc. de una determinada Comunidad Autónoma, para representarlas y coordinarlas en todo lo referente a las comunicaciones telemáticas.”*

Ambas entidades consultantes plantean ante la DGT la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992, la cual, hace referencia a la posibilidad de dejar exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan

finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Para conocer los requisitos y por lo tanto, si a los casos objeto de estudio cabría o no la posibilidad de aplicarles dicha exención, la DGT trae a colación los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 12 de noviembre de 1998, asunto C-149/97, que en líneas generales indica que la exención a que se refiere el artículo 132.1.I) de la Directiva 2006/112/CE (artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992), es aplicable a aquellos servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos prestados por entidades constituidas sin finalidad lucrativa para la defensa de los intereses colectivos de sus miembros y que tengan por destinatarios a dichos miembros.

La DGT, en vista de los criterios anteriormente señalados concluye en primer término que las asociaciones consultantes realizarán operaciones sujetas pero exentas del IVA (en virtud del artículo 20.Uno.12º de la Ley) cuando se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no perciban una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

Por último, y a modo aclaratorio, la DGT recuerda que a efectos de la aplicación de la exención del citado artículo 20.Uno.12º, la definición de "cotizaciones fijadas en los estatutos" se refiere a todas aquellas cantidades percibidas por los organismos, que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros.

Por el contrario, no podrán beneficiarse del supuesto de exención dispuesto en la LIVA, ni aquellas operaciones realizadas por las consultantes para los asociados por las que les facture un precio independiente de la cuota anual fijada en los estatutos ni las actividades realizadas para terceros.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1041-13, de 1 de abril de 2013.**

*Hecho imponible – Expropiación forzosa de un terreno – Inclusión o no del IVA dentro del importe del justiprecio.*

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

*“La empresa consultante es propietaria de unos terrenos que van a ser objeto de una ocupación temporal por parte de una Administración Pública en virtud de los artículos 108 y siguientes de la Ley de Expropiación Forzosa, a cambio de un justiprecio”*

La DGT tras un breve análisis de los artículos 4, 5, 8 y 11 de la LIVA estima que el caso objeto de consulta, consistente en una cesión del uso o disfrute de terrenos

propiedad de la entidad consultante, está sujeto al IVA, dado que se cumplen todos los presupuestos necesarios, al realizarse una prestación de servicios por parte de un empresario y/o profesional en el seno de su actividad empresarial.

Posteriormente, con el objetivo de dar contestación a la segunda pregunta planteada por la entidad consultante sobre si se debe entender que el importe a pagar del justiprecio incluye o no el IVA, la DGT cita el artículo 88 de la LIVA en el que se indica que en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto han incluido dentro de las propuestas realizadas el IVA.

Este hecho no impediría que deba ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Adicionalmente, la DGT recuerda en esta contestación que el justiprecio es el equivalente económico del bien objeto de la expropiación, es decir, una figura similar a una indemnización que se paga por la pérdida del bien expropiado. En este concepto, matiza la propia DGT, apoyándose en sentencias del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1959, 18 de diciembre de 1973 y 29 de noviembre de 1974, que no puede entenderse incluido el impuesto porque, de lo contrario, la cantidad percibida sería inferior a dicho equivalente económico del bien expropiado. De acuerdo con esta jurisprudencia, el justiprecio representa el valor económico del bien expropiado, por lo que si del citado justiprecio hubiera que deducir la cuota del impuesto la diferencia no representaría ya el equivalente económico del bien.

Por lo tanto, el cedente deberá repercutir el Impuesto de acuerdo con las reglas que, en materia de repercusión, se contienen en el artículo 88 de la LIVA, sin que en este caso quepa entender incluido en el justiprecio el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación de cesión de los bienes expropiados.;

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1098-13, de 4 de abril de 2013.**

*Exenciones - Operaciones financieras - Gestión integral de una plataforma de medios de pago.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible exención de las operaciones realizadas por una entidad dedicada a la gestión integral de una plataforma de medios de pago.

Comienza la DGT declarando que *“el objetivo de la exención del artículo 20.uno.18º. letra h) de la Ley 37/1992, es excepcionar de tributación aquellas operaciones de transferencia de dinero o medios de pago, en particular y en lo que al caso consultado se refiere, aquellas transferencias que se realizan a través de tarjetas de débito o crédito, que actúan como instrumento último para conseguir el objetivo de transferencia.”*

Del escrito de consulta resulta que las funciones que la entidad realiza en relación con dicha plataforma difieren en función de dos supuestos diferentes:

i) En el primero de ellos, la entidad consultante actúa como entidad financiera prestando un servicio integral de pago electrónico, que abarca todo el procesamiento electrónico, informático y telemático necesario para la gestión de las tarjetas bancarias.

ii) En el segundo supuesto, las entidades bancarias emiten y comercializan las tarjetas de pago, y la entidad consultante presta un servicio administrativo relativo al alta en el servicio, recepción y validación de ficheros, producción de informes y recepción de información.

En relación con estos servicios la DGT señala que lo que se plantea es la externalización de funciones, y si la misma puede quedar sujeta y exenta del Impuesto, añadiendo que lo primero que hay que determinar es la naturaleza de estos servicios, es decir, si se trata de un mero servicio de gestión de apoyo o si, por el contrario, se puede calificar como un servicio financiero. En el caso planteado en la consulta, según la DGT lo que corresponde determinar es si el servicio prestado únicamente comprende aspectos técnicos o si se extiende a los elementos específicos y esenciales de las órdenes de pago.

La DGT, en base a la jurisprudencia del TJUE, declara que *“en relación con el primer supuesto planteado el sistema establecido por la entidad consultante tiene por objeto la gestión integral de los medios de pago incluyendo la operativa de liquidación de pagos del negocio de su sociedad cliente. Si dicha operativa comprende la ejecución de pagos entre distintos operadores, tal servicio quedará sujeto y exento del Impuesto en la medida en que dicho servicio cumple las funciones específicas y esenciales del servicio financiero exento de transferencias y órdenes de pago.*

*Por el contrario, si tal operativa de liquidación se limita a prestar un servicio de verificación de pagos y generación de extractos, dicho servicio se encontrará sujeto y no exento en la medida en que en el mismo predomina un componente administrativo de gestión, ajeno a las características esenciales del servicio de transferencias de créditos.*

*Los servicios de suministro de información, generación de extractos de la operativa o campañas específicas son operaciones de back-office, las cuales, quedan sujetas y no exentas del Impuesto, pues no van más allá del mero tratamiento de datos. No se trata de servicios que cumplen las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero, en este caso las transferencias de créditos. Por esta razón, los servicios descritos anteriormente no se encuentran incluidos dentro del ámbito de la exención de los servicios financieros recogida en el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, por lo que la prestación de estos servicios implicará la consiguiente repercusión del impuesto.*

*Los criterios expuestos en el párrafo anterior también deben considerarse extensibles a los servicios de gestión del fraude, riesgo de gestión, prevención del blanqueo de*

*capitales, auditoría de operaciones, y asesoramiento legal, pues los mismos comparten un componente de mero tratamiento de datos que no alcanzan a cumplir con las características específicas y esenciales del servicio financiero de transferencias y órdenes de pago.*

*En relación con el segundo supuesto planteado, según se informa en el texto de la consulta, los servicios prestados por la consultante se limitan a la asistencia administrativa en la gestión de medios de pago, de modo que a la sociedad le corresponde el proceso de alta o modificación de tarjetas, la recepción y validación de ficheros, la producción de informes y gestión de impagados. Dichos servicios quedan sujetos y no exentos del Impuesto pues no cumplen las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero, en este caso la transferencia de créditos.”*

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1133-13, de 5 de abril de 2013.**

*Reglas de localización – Servicios de información médica y clínica, servicios de promoción y marketing prestados a empresarios suizos y servicios de simposios y eventos similares prestados a los clientes de estos últimos - Regla de la utilización efectiva - Aplicación parcial.*

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre el lugar de realización de servicios de información médica y clínica, servicios de promoción y marketing y servicios de simposios y eventos similares efectuados por una entidad establecida en el TAI para una entidad suiza y sus clientes.

Comienza la DGT declarando que, en un principio, según las reglas generales de localización de los servicios prevista en la Ley 37/1992, los servicios de publicidad y de suministro de información que tengan por destinatario a una entidad establecida fuera del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en este caso, Suiza), no se entenderán realizados en el citado territorio y, por tanto, no estarán sujetos a dicho tributo. No obstante lo anterior y por lo que respecta a los servicios de publicidad y de suministro de información, la DGT analiza posteriormente la posible aplicación del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 que establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales la regla general dispuesta por el artículo 69.Uno.1º de dicha Ley determinaría la no sujeción al Impuesto.

A tal efecto, y por lo que respecta a los servicios de promoción y marketing, que se entiende que cabe calificar como servicios de publicidad en los términos indicados, la DGT establece que se considerará que los mismos se utilizan efectivamente allí donde se difunden los mensajes publicitarios, lo cual se produce esencialmente en el territorio de aplicación del Impuesto. Por tanto, se puede concluir que la utilización efectiva de este servicio, de conformidad con lo previsto en los artículos 70. Dos y 69. Dos. c) de la Ley 37/1992, se produce en dicho territorio y, por tanto, el mismo queda sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, por lo que respecta a los servicios de suministro de información, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de tales servicios en el territorio

de aplicación del Impuesto por parte de la empresa suiza, la DGT dispone que *“habrá de actuarse en dos fases:*

*1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.*

*2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.*

*Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.*

*La norma no lo distingue, por lo que tampoco procede hacer distinción en su interpretación, de forma que cualquier uso o utilización efectiva que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, en cuanto se den el resto de requisitos que se vienen analizando, debe abrir la puerta a la aplicación de la norma.*

*Hay que añadir que admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en territorio de aplicación del Impuesto. Parece, por tanto, que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio.*

*En esta situación, ha de señalarse la referencia a la naturaleza de la prestación de servicios que se está analizando en cada momento y su comparación con las operaciones o la situación del destinatario.*

*Respecto a los servicios de suministro de información recogidos en el artículo 69.Dos. e) de la Ley 37/1992, en la medida en que sean inputs empresariales, habrán de vincularse con las operaciones a las que sirvan. De cualquier forma, ha de insistirse en que la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario o profesional que contrata puede ser directa o indirecta.*

*De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores, los servicios de suministro de información prestados a un empresario o profesional que actúe como tal y respecto del que no radique en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, a los que vayan destinados tales servicios, no se encontrarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*No obstante, en el supuesto de que el empresario o profesional al que se prestan los citados servicios se encuentre establecido en un país o territorio tercero, como es el*

*caso planteado en la consulta (Suiza), y concurran los requisitos previamente analizados en relación con la utilización o explotación efectivas de dicho servicio en el territorio de aplicación del Impuesto, la prestaciones de los citados servicios efectuadas a la entidad consultante se encontrarán sujetas y no exentas del Impuesto por aplicación de lo dispuesto por el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.*

*Según los hechos descritos en la consulta, los servicios de suministro de información prestados por la entidad consultante a la empresa suiza están relacionados con el seguimiento y posibles mejoras que se puedan implementar en productos farmacéuticos efectivamente comercializados en España, resto de Europa, Asia, África y América o por comercializar en el futuro. Por tanto, los servicios de suministro de información se refieren a productos farmacéuticos que son vendidos tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del Impuesto.*

*Asimismo, la consultante llevará a cabo la investigación y el desarrollo del seguimiento continuo, del análisis y de las mejoras del producto en beneficio de la empresa suiza suministrándole informes sobre el alcance del trabajo realizado y sus resultados. En particular, tales servicios consisten en el desarrollo de programas de investigación y desarrollo consistentes en el análisis y búsqueda de mejoras de productos farmacéuticos ya existentes, así como en el diseño y creación de ideas para nuevos productos que, en determinados casos, podrían llegar a incorporarse al mercado en el futuro o no.*

*En consecuencia, en la medida en que tales servicios de suministro de información son prestados a una empresa establecida en Suiza y vayan a ser utilizados por la misma para la realización de entregas que se localicen, al menos en parte, en el territorio de aplicación del Impuesto (ventas de productos farmacéuticos en España), estarán sujetos y no exentos del Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de dicha Ley.*

*Como se ha señalado, admitida la aplicación parcial de la medida, se plantea la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se produzcan en territorio de aplicación del Impuesto. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtenga de las operaciones en que se haya usado el servicio de que se trate como nexo de unión para el servicio en cuestión y el total de ingresos que obtenga la entidad destinataria de la prestación como consecuencia de su explotación.*

*Por otro lado, la consultante también proporcionará información a los posibles clientes y usuarios sobre las condiciones médicas que dan lugar a la necesidad de un tratamiento, pudiendo realizarse a través del patrocinio de simposios y eventos similares.*

*Con respecto a estos últimos, será necesario determinar previamente, de conformidad con la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la citada sentencia dictada en el asunto 73/92, si tales servicios deben calificarse como servicios de publicidad, recibiendo en ese caso el mismo tratamiento previamente señalado para los servicios de promoción y marketing.*

*De la información suministrada en el escrito de consulta no puede concluirse con rotundidad que los citados servicios se califiquen, o no, como servicios de publicidad. Como se ha indicado, en el caso de que se califiquen como servicios de publicidad seguirán el mismo tratamiento previamente señalado para los servicios de promoción y marketing, por lo que se considerará que los mismos se utilizan efectivamente allí donde se difunden los mensajes publicitarios. En caso contrario, es decir, si se califican como servicios de suministro de información, dado que la utilización efectiva de tales servicios no va a ser realizada por la entidad suiza sino por posibles clientes o usuarios de los medicamentos vendidos en España (presumiendo que tales simposios y eventos similares se celebran en el territorio de aplicación del Impuesto), tales servicios también se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, ya que su utilización indirecta se realiza en el mismo.”*

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1165-13, de 8 de abril de 2013.**

*Deducciones – Aplicación de la regla de prorrata – Sectores diferenciados – Deducibilidad de las cuotas soportadas en relación con zonas comunes.*

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre diversas cuestiones relacionadas con el siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante es una entidad sin ánimo de lucro que tiene entre sus fines la prestación de servicios a personas físicas que practican el deporte. Además de las cuotas sociales, percibe ingresos por otros conceptos como publicidad, venta de material deportivo y arrendamiento de un local ubicado en su sede social a un empresario que ejerce una actividad empresarial de hostelería. Como consecuencia de todo lo anterior, tributa por las operaciones no exentas que realiza, considerando exentos los servicios a personas físicas que practican el deporte, de acuerdo con el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992. Recientemente ha incurrido en gastos de reforma y ampliación de sus instalaciones, por los que ha soportado las correspondientes cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

En primer lugar, la entidad consultante plantea a la DGT si las prestaciones de servicios que realiza a las personas que practican deporte estarían amparadas bajo el supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992. La aplicación de la exención prevista en el citado artículo está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos, tanto objetivos como subjetivos y que serían los siguientes:

### A) Requisitos de carácter objetivo:

- La exención es únicamente aplicable a aquellas operaciones que tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos de dicho Impuesto.
- La exención es únicamente aplicable a aquellas prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

## B) Requisitos de carácter subjetivo:

- El prestador de los servicios debe ser o bien una entidad de derecho público, una federación deportiva o una entidades deportiva privados calificados de carácter social.
- El destinatario material y efectivo de la prestación de servicios debe ser una persona física que practique el deporte o la educación física.

Concluye la DGT en relación con la primera cuestión planteada que en el supuesto de que el consultante tuviera la naturaleza de entidad privada de carácter social, estarán sujetos y exentos los servicios prestados, siempre que se trate de servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte y con ocasión de la práctica de dicha actividad, sea cual sea la naturaleza de la contraprestación y sea quien fuere la persona o entidad que entrega la contraprestación. Sin embargo, el resto de actividades realizadas por la entidad, las de publicidad y arrendamiento de local de negocio, están sujetas y no exentas al impuesto.

En segundo lugar, la entidad consultante plantea conocer la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de los gastos de reforma y ampliación de sus propias instalaciones. En este sentido la DGT señala que se debe tener en consideración lo dispuesto en el artículo 94 de la LIVA que indica que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios sólo podrán deducirse por la consultante en la medida en que tales bienes y servicios se vayan a utilizar, previsiblemente, en el desarrollo de su actividad empresarial y se trate de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto.

Por lo tanto, y puesto que la sociedad consultante, tal y como ha sido señalado anteriormente, realiza tanto actividades sujetas y no exentas como exentas, es de aplicación de la regla de prorrata de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 102 a 104 de la LIVA.

Por último, y de acuerdo con la operativa de la sociedad consultante, la DGT plantea la posibilidad de la aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial a que se refiere el artículo 101 de la Ley 37/1992. En este sentido, siempre y cuando cumpliera con todos los requisitos señalados en el mencionado artículo la entidad consultante se podrá beneficiar de la aplicabilidad de los sectores diferenciados.

A modo de síntesis, la DGT resume las respuestas a las cuestiones planteadas en los siguientes puntos:

- Estarán sujetos pero exentos los servicios que presta la consultante a personas físicas que practican el deporte, cuando se cumplan los requisitos del artículo 20.uno.13ª de la Ley del impuesto antes mencionados.
- Estarán sujetos y no exentos los servicios de publicidad y el arrendamiento de local de negocio, realizados por la consultante.

- Las cuotas soportadas en relación con el local arrendado, zonas de uso deportivo y zonas comunes serán deducibles en la proporción que resulte de aplicar la prorrata de deducción a que se refieren los artículo 102 y siguientes de la Ley 37/1992 previamente señalados.
- No obstante, tratándose de un empresario que esté obligado a aplicar la regla de prorrata conforme a lo dicho anteriormente y que, a la vez, realice sus actividades en sectores diferenciados, deberá aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos, como así preceptúa el artículo 101 de la Ley del Impuesto.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1164-13, de 9 de abril de 2013.**

*Exenciones - Servicios postales - Servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente excluidos de la exención.*

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.1º de la Ley 37/1992, relativa a los servicios postales.

En primer lugar, la DGT reitera sus criterios en cuanto a la aplicación de dicha exención expuesto en otras contestaciones de la siguiente forma:

*“4.- En consecuencia con lo expuesto, este Centro Directivo considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta presentada:*

*1º. Será irrelevante el carácter público o privado del prestador de los servicios postales a efectos de aplicar la exención de dichos servicios contenida en el artículo 20, apartado uno, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo relevante es que se trate de un operador que se comprometa a prestar el servicio postal universal, [...].*

*2º. El citado supuesto de exención deberá aplicarse conforme al ámbito objetivo deducido de la sentencia del Tribunal de Justicia que se ha citado, la cual no limita el mismo en atención al carácter reservado de los servicios postales. No obstante, la exención no será procedente para todos los servicios prestados por el operador u operadores que presten el servicio postal universal, sino sólo a aquéllos que se efectúan en su condición de operador u operadores que se comprometen a prestar el servicio postal universal o partes del mismo.*

*3º. En todo caso, estarán excluidos de la exención del Impuesto los servicios que tales operadores efectúen cuando sus condiciones de prestación se negocien individualmente.*

*4º. En estos términos y, en todo caso, conforme a la sentencia reproducida, es como debe entenderse aplicable la exención dispuesta por el artículo 20.uno.1º de la Ley 37/1992.”.*

A continuación, la DGT añade que *“Por lo que se refiere a la exclusión de la exención para aquellas prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias de las*

*mismas cuyas condiciones se “negocien individualmente”, el Tribunal [asunto C-357/07] no precisa el alcance de dicha exclusión, si bien señala en su apartado 46 que no cabe considerar que estén exentas unas prestaciones realizadas por los servicios públicos postales que responden a las necesidades específicas de los usuarios de que se trate.*

*Por “condiciones negociadas individualmente” debe entenderse, a estos efectos, aquellos servicios postales que no pueden considerarse realizados en interés público sino dirigidos a satisfacer necesidades individualmente identificables de ciertos operadores económicos.”.*

Finalmente, tras analizar la Directiva Postal 97/67/CE y la Ley 43/2010 de servicio postal universal, la DGT concluye que *“la exención no será procedente para todos los servicios prestados por el operador u operadores que presten el servicio postal universal, sino sólo a aquéllos que se efectúan en su condición de operador u operadores que se comprometen a prestar el servicio postal universal o partes del mismo.*

*En particular, los servicios prestados por el operador postal universal y entregas de bienes accesorias al mismo, en el marco del servicio postal universal, con arreglo a una tarifa general y predeterminada, están exentos de conformidad con lo previsto en el artículo 20, apartado Uno, 1º de la Ley 37/1992.*

*Igualmente, los servicios prestados por el operador postal universal y entregas de bienes accesorias al mismo, en el marco del servicio postal universal, aplicando un descuento sobre la tarifa predeterminada, estarán igualmente exentos, siempre que el descuento venga también prefijado y esté disponible para cualquier cliente que realice envíos en las mismas condiciones (por ejemplo, descuentos en función del volumen de envíos...).*

*Por el contrario, los servicios prestados por el operador postal universal y entregas de bienes accesorias al mismo, aplicando precios específicos determinados con arreglo a un acuerdo particular entre el operador y un cliente concreto, en que se pacten condiciones de prestación individualizadas que, pueden requerir de prestaciones adicionales que no engloba el servicio postal universal como recogida a domicilio, mayor rapidez, etc., estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1214-13, de 11 de abril de 2013.**

*Modificación de la base imponible por créditos impagados - Empresa de reducida dimensión - Plazo para realizar la modificación - Plazo para realizar la reclamación judicial - Cobros parciales durante el proceso judicial - Imputación de dichos cobros a las facturas más antiguas del mismo deudor.*

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre las siguientes cuestiones en relación con la modificación de la base imponible por créditos impagados por una

empresa de reducida dimensión (volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros):

1º.- Plazo para realizar la modificación de la base imponible de los créditos impagados.

2º.- Si la reclamación judicial debe realizarse antes de los 6 o 12 meses necesariamente o es posible realizarla durante el plazo adicional de 3 meses durante el que se puede modificar la base imponible.

3º.- Si a lo largo del proceso judicial se produce algún cobro parcial como pago a cuenta del saldo pendiente con un deudor, sería adecuado imputar dicho cobro a las facturas más antiguas de las cuales ya se ha recuperado el IVA, aunque existan facturas posteriores sobre las que todavía no se ha modificado la base imponible. En caso de respuesta positiva, si ello afectaría a la recuperación del IVA de las citadas facturas posteriores.

La DGT ha contestado a dichas cuestiones de la siguiente forma:

- 1ª cuestión:

*“..... el plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible, siendo la entidad acreedora consultante una empresa de reducida dimensión (volumen de operaciones inferior a 6.010.121.,04 euros), es el previsto en el citado artículo 80.Cuatro, condición 1ª, tercer párrafo, de la Ley 37/1992, esto es, en el período de los tres meses desde la finalización del plazo de 6 meses posterior al devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.*

*Por tanto, no procederá la modificación de la base imponible por créditos incobrables fuera del citado plazo legal.”*

- 2ª cuestión:

*“4.- En relación con el momento en que puede realizarse la preceptiva reclamación judicial al deudor, hay que tener en cuenta que, uno de los requisitos necesarios para considerar un crédito total o parcialmente incobrable a efectos de la reducción de la base imponible del Impuesto, siempre que no se trate de créditos adeudados por entes públicos, es que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante resolución judicial al deudor o, en su caso, requerimiento notarial al mismo. A los efectos de considerar cuándo el acreedor ha instado el cobro de los créditos mediante reclamación judicial, hay que entender, según doctrina reiterada de este Centro directivo, que ello se ha producido cuando se haya planteado la correspondiente demanda judicial, siempre y cuando sea admitida a trámite.*

*En relación con el momento en que puede realizarse dicha reclamación, a efectos de poder realizar la correspondiente modificación de la base imponible y, dado que el mencionado artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 no dice nada al respecto,*

*aquella podrá realizarse en cualquier momento anterior al cumplimiento del plazo fijado en el punto 3 anterior (9 meses desde el devengo), condicionado siempre a que ello permita el cumplimiento de todos los requisitos previstos en el citado artículo 80.Cuatro y en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto.*

*En todo caso, si bien, la reclamación judicial es un requisito previo a la modificación de la base imponible, dicha modificación solo procederá realizarla en el plazo legal antes mencionado, esto es, transcurridos 6 meses desde el devengo del impuesto y hasta los tres meses posteriores a dicha fecha.”*

- 3ª cuestión:

*“5.- En cuanto a la cuestión relativa a los cobros parciales durante el proceso judicial, este Centro Directivo le informa lo siguiente:*

*1º.- El último párrafo del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 establece que en caso de desistimiento de la reclamación judicial por parte del sujeto pasivo o de alcanzarse un acuerdo de cobro tras el requerimiento notarial, se deberá modificar la base imponible nuevamente al alza.*

*La finalidad pretendida al establecer de nuevo la elevación de la base imponible particularmente en el supuesto de desistimiento de la reclamación judicial es que el sujeto pasivo (acreedor) haga todo lo posible por intentar cobrar el crédito en cuestión, de modo que lo reclame judicialmente o, en su caso, notarialmente, y no se aparte del procedimiento o requerimiento, con la intención de llegar hasta el final del mismo.*

*Con ello se ha querido evitar que el sujeto pasivo interpusiese demanda judicial para instar el cobro del crédito o requiriese dicho cobro por vía notarial con la única finalidad de reducir la base imponible del Impuesto y no con el fin de obtener el propio cobro del crédito toda vez que, en ese caso, la interposición de demanda judicial o el requerimiento notarial quedarían reducidos al mero cumplimiento formal del requisito establecido en la Ley del Impuesto.*

*Por consiguiente, conforme a lo prevenido en el artículo 80, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, si el sujeto pasivo quiere tener derecho a la reducción de la base imponible, en caso de concurrencia de créditos incobrables, es necesario que continúe con el procedimiento judicial o requerimiento notarial.*

*2º.- Resultaría aceptable imputar los cobros realizados a las facturas más antiguas del mismo deudor (criterio FIFO). En este caso, a su vez, habría que determinar si con respecto a aquéllas se ha modificado o no la base imponible conforme al artículo 80 citado. Así:*

*a) Si hubiera sido rectificadas la base imponible por declaración de crédito incobrable con sujeción a los requisitos y plazos señalados en los apartados anteriores de esta contestación, aquélla (la base imponible) no deberá rectificarse al alza aunque la entidad consultante obtuviese el cobro total o parcial de la*

*contraprestación, siempre que no haya desistido en la reclamación judicial o notarial del crédito incobrable.*

*No obstante lo anterior, procederá modificar la base imponible al alza si los cobros de determinadas cantidades con el deudor del crédito incobrable se realizan en el marco de un acuerdo de cobro de los créditos impagados alcanzado con el mismo.*

*Por su parte, en relación con la factura impagada del mismo deudor cuya base imponible todavía no haya sido modificada, la entidad consultante podrá, en su caso, con sujeción a los requisitos y plazos señalados en los apartados anteriores, acogerse al procedimiento de rectificación de la base imponible previsto en el artículo 80 de la Ley 37/1992.*

*b) Si no se hubiera modificado la base imponible de las facturas más antiguas, estaríamos en el supuesto de un pago parcial anterior a la citada modificación, por tanto, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha, según lo que previene el artículo 80. Cinco.3ª de la Ley 37/1992 antes citado.”*

## **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1223-13 de 11 de abril de 2013.**

*Servicios profesionales – Condena en costas judiciales – Indemnización – Operación no sujeta.*

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la incidencia de las condenas en costas en la tributación, entre otros, por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el siguiente supuesto de hecho:

*“Abogado que, en el ejercicio de su actividad, interviene en procesos judiciales en los que, en ocasiones, se condena en costas a la parte contraria.”*

En relación con este supuesto de hecho la DGT confirma que el pago del importe de la condena en costas por la parte perdedora en un proceso implica la indemnización a la parte ganadora de los gastos en que incurrió, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado tres, número 1º, de la LIVA, no forman parte de la base imponible del Impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Teniendo en cuenta esta naturaleza indemnizatoria, la DGT confirma que no procede repercusión alguna del tributo por la parte ganadora a la perdedora, ya que no hay operación sujeta al mismo que sustente dicha repercusión. Igualmente, no procede la expedición de factura a estos efectos, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento con el que se justifique el cobro del importe correspondiente.

Además la DGT trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2005, en la que se señala entre otros, que en el caso de que el origen del importe de la tasación en costas lo fuera por una actuación profesional de defensa jurídica, prestada a la persona que ha ganado el pleito, será la citada persona la destinataria de dichos servicios jurídicos que obviamente estarán sujetos a IVA. En este sentido, nunca será destinatario del servicio de defensa jurídica el obligado al pago de las costas, puesto que dichos servicios profesionales no se le prestaron al mismo, sino a la parte ganadora.

En consecuencia, el consultante deberá facturar sus servicios a la persona destinataria de los mismos, en este caso, ganadora del pleito, teniendo que repercutir el IVA al tipo general del 21 por ciento.

Por último, la DGT añade que la parte condenada en costas, al no ser la destinataria de tales servicios profesionales, no tiene derecho a recuperar las cuotas devengadas por la prestación de los mismos ni a obtener factura a su nombre.

## **10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1253-13, de 12 de abril de 2013.**

*Hecho imponible – Supuestos de no sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial – Unidad económica autónoma.*

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la aplicabilidad o no del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la LIVA en el siguiente supuesto de hecho.

*“La sociedad consultante planea transmitir activos y personal a una sociedad para que continúe el ejercicio de una actividad empresarial. Se excluyen de la aportación la tesorería, pasivos y personal directivo. El local se cede en régimen de arrendamiento.”*

La DGT analiza el supuesto de no sujeción al IVA contenido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, en concreto, el supuesto en el que se analiza la transmisión global del patrimonio empresarial en un supuesto en que no se produce la transmisión de determinados activos, como puede ser el inmueble o la tesorería. En este sentido y de cara a aplicar o no el citado supuesto de no sujeción al IVA, la DGT considera fundamental analizar si se ha producido la transmisión de una unidad económica autónoma.

En este sentido, la DGT, hace mención a lo establecido en las Sentencias de 27 de noviembre de 2003 y de 10 de noviembre de 2011, recaídas, respectivamente en los Asunto C-497/01, Zita Modes, y C-444/10 Christel Schriever, donde el Tribunal ha interpretado que la aportación no sujeta a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes debe entenderse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad

económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

El caso objeto de consulta presenta como particularidad la no transmisión del inmueble, lo que podría, comprometer la aplicabilidad de la no sujeción. No obstante, la DGT ha señalado que en la mencionada sentencia Schriever se establece que una vez que se ha determinado la necesidad de la transmisión del inmueble, ésta puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad.

Por lo tanto, y de acuerdo con lo anteriormente indicado, la DGT concluye que la transmisión de los elementos afectos al negocio propios de la consultante como el mobiliario y las existencias con excepción del local, que será arrendado al adquirente, no impide la aplicación del supuesto de no sujeción el hecho de que la consultante ponga a disposición de la adquirente el inmueble mediante un contrato de arrendamiento, siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica.

Adicionalmente, incide la DGT en que el hecho de no transmitir ni el personal directivo, ni la tesorería y cuentas a cobrar a la entidad adquirente, no impedirá la aplicación del supuesto de no sujeción, siempre que, junto con los activos transmitidos, se hayan cedido los medios humanos (personal encargado de la actividad empresarial) y materiales necesarios para considerar que se transmite una unidad económica capaz de funcionar de manera autónoma.

#### **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1277-13, de 16 de abril de 2013.**

*Hecho imponible – Reglas de localización – Servicios prestados por vía electrónica – Venta de aplicación informática para jugar a través del teléfono móvil – Premio en metálico para quien obtenga mayor puntuación en el juego.*

A través de la contestación objeto de análisis, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA, así como a otros tributos, del siguiente supuesto de hecho:

*“Actividad consistente en la venta de una determinada aplicación informática para jugar a través del teléfono móvil. Asimismo, pretende establecer un premio de 12.000 euros para aquel usuario que la adquiera y que consiga la mayor puntuación en dicho juego.”*

En relación con el tratamiento a efectos del IVA, la DGT establece que, de los hechos descritos, la naturaleza jurídica de este servicio (venta de aplicación informática para jugar a través del teléfono móvil) debe calificarse como servicio prestado por vía electrónica, debiendo entenderse localizado conforme a las reglas establecidas en el artículo 69.Uno de la Ley del Impuesto, al no encontrarse el consultante establecido fuera de la Comunidad, en consonancia con el artículo 70.Uno.4º de la LIVA.

Finalmente, por lo que respecta a la entrega gratuita de dinero en concepto de premio que satisfará el consultante al cliente que obtenga la mayor puntuación en su juego, apunta la DGT que la misma constituye una operación distinta de la propia prestación de servicios consistente en el suministro de dicha aplicación; operación aquella que, a su vez, no constituye un acto de consumo ni tampoco la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto, por lo que dicha operación quedará fuera del ámbito de aplicación del IVA.

## **12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1283-13, de 17 de abril de 2013.**

*Sujeto pasivo – Entrega de inmuebles en pago de deudas.*

La presente contestación de la DGT se ha pronunciado sobre si los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo introducidos para la entrega de inmuebles por la Ley 7/2012 son aplicables a los siguientes hechos:

*“Una sociedad que detenta un crédito frente a otra llega a un acuerdo con ésta por el que acepta recibir en pago de esta deuda una edificación recientemente construida.”*

En su contestación, la DGT señala en primer lugar que el pago de una deuda mediante la transmisión de una edificación integrante del patrimonio empresarial del deudor a favor del acreedor supone una entrega de bienes sujeta al impuesto en virtud de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 8.Uno de Ley del IVA, el cual establece que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

En el presente supuesto, el objeto de la transmisión es una edificación construida a cuya entrega se ha obligado el transmitente en pago de una deuda que tiene contraída con su acreedor, lo que obliga a plantearse si resulta de aplicación alguno de los supuestos de inversión del sujeto pasivo recogidos en la letra e), número 2º, apartado Uno artículo 84 de la LIVA.

A tal fin, debe considerarse en primer lugar si estamos ante una primera entrega de una edificación o ante lo que se consideraría una segunda entrega que se encontraría exenta en virtud del artículo 20.Uno.22º de la ley del impuesto, con la posibilidad de renunciar a esta exención. De los hechos aportados parece inferirse que la edificación está siendo objeto de arrendamiento desde hace menos de dos años y no se indica una utilización anterior, por lo que su transmisión, aunque se realice a favor de una persona distinta del arrendatario, constituye una primera entrega sujeta y no exenta por lo que su sujeto pasivo debe ser el transmitente, salvo lo indicado con posterioridad.

No obstante, al tratarse de un inmueble entregado en pago de una deuda contraída con la consultante, debe determinarse si estamos ante el último supuesto contemplado en la letra e) antes citada según el cual será sujeto pasivo el adquirente en las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes

inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

No se deduce que nos encontremos ante una deuda garantizada por algún bien, lo que constituye una exigencia para que se de este otro supuesto de inversión del sujeto pasivo.

En consecuencia, establece la DGT que la entrega de la edificación construida por el deudor de la entidad consultante en pago de una deuda contraída con ésta tiene como sujeto pasivo al deudor que realiza la entrega de ese bien inmueble.

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1389-13, de 23 de abril de 2013.**

*Sujeción y exención – Base imponible – Tipo impositivo aplicable – Cesión de parte de un local a una empresa comercializadora de apuestas para la instalación de terminales de ventas y máquinas para apuestas deportivas.*

A través de esta contestación, la DGT da respuesta al siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante titular de un salón de juego cede parte del espacio de su salón de juego a una entidad cuyo objeto social es la comercialización de apuestas sobre eventos deportivos, de competición, o de otro carácter, mediante terminales de expedición y máquinas ubicadas en locales y zonas autorizadas al efecto.*

*La empresa operadora asume todos los gastos, responsabilidades y pagos inherentes a la propiedad de los terminales de venta y pantallas instaladas y se obliga a liquidar y entregar periódicamente a la consultante titular del establecimiento la contraprestación previamente acordada que consiste en un tanto por ciento de la recaudación obtenida (50% según la consulta).*

*Por su parte, la consultante titular del establecimiento se obliga a colocar los terminales de venta en lugar visible y de fácil acceso al público, y a abonar, en su caso, los premios o sus diferencias si no lo hiciese la máquina, a facilitar cambios y a vigilar su utilización.”*

En esta contestación, la DGT se remite a lo ya señalado previamente en contestaciones anteriores, de 19 de abril de 1999, nº V0557-99 y de 18 de julio de 2008, nº V1269-08, respecto de un supuesto similar.

Señala que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la LIVA, están sujetas al Impuesto las prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de salones recreativos o de establecimientos de hostelería en donde estén instaladas las máquinas recreativas tipo “B” o de azar, a las empresas operadoras propietarias de las referidas máquinas.

A partir de lo anterior, apunta la DGT que ese mismo criterio debe aplicarse al supuesto analizado, en donde la consultante cede parte del espacio de su local a una

empresa comercializadora de apuestas para incorporar los terminales de venta y pantallas que permitan el desarrollo de la actividad del juego de apuestas deportivas.

En relación con la base imponible del IVA correspondiente a las citadas prestaciones de servicios, recuerda la DGT que estará constituida por el importe total de la contraprestación, cualquiera que sea la forma en que se determine (comisión, porcentaje sobre la recaudación u otras análogas), siendo el tipo impositivo aplicable a dichos servicios el general del 21 por ciento.

Por último, indica la DGT que la exención prevista en el artículo 20 apartado uno, número 19º de la LIVA, no resulta aplicable a los citados servicios prestados por la consultante, titular del salón de juego, a la empresa operadora de los terminales de venta.

Ello es debido a que dicha exención se refiere a las prestaciones de servicios que presta la empresa operadora a quienes hacen uso de dichos terminales a través de apuestas deportivas y que constituye el hecho imponible de los tributos sobre el juego, sin que tal exención resulte aplicable a las operaciones (entregas de bienes, prestaciones de servicios, importaciones de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes) en virtud de las cuales la empresa operadora adquiere los bienes y servicios (entre los que se encuentran los servicios que le prestan los salones recreativos en donde tiene instaladas las máquinas) que dicha empresa utiliza para efectuar las prestaciones de servicios exentas del Impuesto que la misma realiza.

#### **14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1397-13, de 23 de abril de 2013.**

*Reglas de localización - Servicios directamente relacionados con bienes inmuebles - Instalación de un circuito cerrado de televisión en una planta fotovoltaica - Servicios de cesión de personal para la realización de la instalación anterior.*

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre la localización de unos servicios de instalación de un circuito cerrado de televisión en una planta fotovoltaica situada en Tenerife así como de los servicios de subcontratación de mano de obra a una empresa canaria para la realización de la citada instalación.

La DGT comienza señalando cuales son los criterios para determinar si un determinado servicio está relacionado con bienes inmuebles. A tal efecto, declara que *“procede, por consiguiente, verificar si el vínculo que une los servicios objeto de consulta al bien inmueble en cuestión es suficiente. El sistema del artículo 70.Uno. 1º de la Ley del Impuesto (actual artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido) se opone a que el ámbito de aplicación de esta regla especial de localización se extienda a cualquier prestación de servicios que presente un vínculo, por débil que sea, con un bien inmueble, puesto que hay un gran número de servicios relacionados de un modo u otro con un bien inmueble.*

*El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación*

del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 70.Uno.1º de la Ley del Impuesto) las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. Este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicha disposición.

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

*En el supuesto analizado y por lo que respecta a la instalación de un circuito cerrado de televisión, el inmueble (planta fotovoltaica) constituye el elemento central e indispensable de la operación. El citado servicio precisa necesariamente de un inmueble de forma que la relación entre el servicio prestado y el inmueble en cuestión es tal que sin dicho inmueble el citado servicio carece de sentido.”*

En base a lo anterior, la DGT establece que “el servicio prestado por la entidad consultante consistente en la instalación de un circuito cerrado de televisión en una planta fotovoltaica situada en Tenerife, no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992, por lo que no habrá de repercutir el Impuesto por la realización del mismo.”

Por otro lado, por lo que respecta a los servicios de cesión de personal recibidos por la entidad consultante, la DGT concluye que “se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación del artículo 69.Uno.1º de la Ley del Impuesto, siempre que la entidad consultante, destinataria del servicio, tenga en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”

#### **15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1400-13, de 23 de abril de 2013.**

*Reglas de localización – Servicios de marketing, suministro de información y producción y entrega de productos publicitarios a una sociedad establecida en Nueva Zelanda.*

La DGT ha evacuado la presente resolución en relación con las reglas de lugar de realización aplicables al siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante, dedicada, entre otras, a la actividad de marketing de productos frutícolas, va a realizar las siguientes operaciones para una entidad establecida en Nueva Zelanda:*

- *Estudios de mercado, diseño y preparación de campañas de marketing y producción de materiales promocionales utilizados en España con publicidad de dicha empresa y comercialización en puntos de venta.”*

En primer lugar, apunta la DGT que conforme al artículo 69.Uno.1º, los servicios de publicidad y de suministro de información que tengan por destinatario a una entidad establecida fuera del territorio de aplicación del IVA (en este caso, Nueva Zelanda), no se entenderán realizados en el citado territorio y, por tanto, no estarán sujetos a dicho tributo.

No obstante lo anterior y por lo que respecta a los servicios de publicidad y de suministro de información, el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales la regla general dispuesta por el artículo 69.Uno.1º de dicha Ley determinaría la no sujeción al Impuesto.

De acuerdo con la doctrina reciente de la DGT y por lo que respecta a los servicios de marketing referidos en la consulta, los cuales se deben calificar como servicios de publicidad, se considerará que los mismos se utilizan efectivamente allí donde se difunden los mensajes publicitarios, lo cual parece que se produce esencialmente en el territorio de aplicación del Impuesto. Por tanto, se puede concluir que la utilización efectiva de este servicio, de conformidad con lo previsto en los artículos 70. Dos y 69. Dos.c) de la LIVA, se produce en dicho territorio y, por tanto, el mismo queda sujeto al IVA.

Por otro lado, por lo que respecta a los servicios de suministro de información, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de tales servicios en el TIVA por parte de la empresa neozelandesa habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del IVA cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Respecto a los servicios de suministro de información recogidos en el artículo 69.Dos. e) de la LIVA, en la medida en que sean inputs empresariales, habrán de vincularse con las operaciones a las que sirvan. De cualquier forma, insiste la DGT en que la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario o profesional que contrata puede ser directa o indirecta.

En consecuencia, resuelve la DGT que en la medida en que tales servicios son prestados a una empresa establecida en Nueva Zelanda y vayan a ser utilizados por la misma para la realización de entregas que se localicen, al menos en parte, en el TIVA (ventas de productos frutícolas en España), estarán sujetos y no exentos del Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de dicha Ley.

Finalmente, con respecto a la producción y entrega de productos publicitarios, parece que pudieran tratarse de operaciones accesorias a los servicios marketing previamente analizados, si bien la DGT no resuelve en términos específicos, por carecer de información acerca de los hechos particulares en este caso concreto.

#### **16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1403-13, de 23 de abril de 2013.**

*Reglas de localización – Servicios directamente relacionados con bienes inmuebles - Informe pericial sobre los daños ocasionados por un incendio en un inmueble.*

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre la localización de unos servicios consistentes en la emisión de un informe pericial sobre los daños ocasionados por un incendio producido en un inmueble situado en Canarias, propiedad de una empresa canaria. El incendio afecta tanto al inmueble como a bienes muebles contenidos en el mismo. La contraprestación por el informe incluye un importe en función de una escala sobre la cuantía de daños totales valorados así como gastos de desplazamiento.

A tal efecto, la DGT declara que *“el informe pericial se centra en valorar los daños producidos por el incendio declarado en un inmueble, lo que lógicamente incluirá los elementos muebles contenidos en el mismo. Puede concluirse que el grado y la naturaleza de la relación existente entre el informe y el bien inmueble en el que se ha producido el incendio es suficiente como para considerar aplicable la regla especial del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 a la prestación de servicios considerada. Por tanto, un informe pericial para valorar los daños producidos en un inmueble que radica en el territorio de Canarias, así como en los bienes muebles contenidos en el mismo, no se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, por aplicación del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992. Por tanto, el consultante no deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido por la citada prestación de servicios.”*

#### **17. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1415-13 y V1416-13, de 24 de abril de 2013.**

*Sujeto pasivo - Entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.*

A través de estas resoluciones, la DGT se pronuncia por vez primera en relación con el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo aplicable a aquellas entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los propios bienes inmuebles, introducido por Ley 7/2012, de 29 de octubre.

De este modo, el artículo 84.Uno.2º, letra e), en su tercer guión contempla tres operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo:

1. Entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
2. Entrega de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.
3. Entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente.

Por su parte, y por lo que se refiere a cada una de las operaciones mencionadas, hay que tener en cuenta lo siguiente:

a) Con respecto a la primera de las operaciones anteriormente citadas, esto es, entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, conviene aclarar lo siguiente:

- La garantía puede haberse otorgado con anterioridad al inicio del proceso ejecutivo (por ejemplo, hipoteca) o constituirse durante el mismo a solicitud del ejecutante, para garantizar el buen fin de la ejecución (por ejemplo, anotación preventiva de embargo).
- El transmitente del bien dado en garantía puede o no coincidir con el deudor.
- El incumplimiento de la obligación principal garantizada, faculta al acreedor a ejecutar la garantía real. No obstante, la ejecución de la garantía puede derivar también de otros supuestos de incumplimiento distintos.
- La ejecución de la garantía puede llevarse a cabo en vía judicial o, en su caso, por procedimiento extrajudicial.
- El adquirente puede ser tanto un tercero al que, por ejemplo, el ejecutante le haya cedido el remate en los términos previstos Ley de Enjuiciamiento Civil o, en su caso, el acreedor garantizado.

b) Con respecto a las restantes operaciones, esto es, entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada con tales inmuebles o a cambio de la obligación de extinguir dicha deuda por el adquirente, se debe señalar lo siguiente:

- El transmitente no tiene que coincidir necesariamente con el deudor sino que cabe que un tercero garantice con un bien inmueble de su propiedad el cumplimiento de una deuda contraída por otra persona.
- No es necesario que se incurra en incumplimiento de la obligación principal garantizada.

- El adquirente puede ser el acreedor garantizado (por ejemplo, en daciones en pago) o un tercero.
- Existiendo acuerdo entre las partes para extinguir la deuda garantizada mediante la entrega de diversos bienes inmuebles, algunos de los cuales no fue otorgado en garantía del cumplimiento de dicha deuda, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo operará respecto de la totalidad de las transmisiones.
- Igualmente, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo cuando tenga lugar la entrega de un inmueble que se destine, simultáneamente, a extinguir la deuda garantizada con dicho inmueble y otras deudas.

Por el contrario, cuando se transmitan bienes inmuebles con la finalidad de extinguir las deudas garantizadas con tales inmuebles conjuntamente con otros inmuebles destinados a extinguir deudas sin garantía real, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo sólo operará respecto de aquéllas transmisiones que tengan por objeto inmuebles gravados con un derecho de garantía.

#### **18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1508-13, de 30 de abril de 2013.**

*Base imponible - Inclusión en la base imponible de los servicios de alojamiento del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos situados en Cataluña.*

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre la inclusión en la base imponible del IVA relativa a servicios de alojamiento del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos situados en Cataluña creado por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de la Generalidad de Cataluña (DOGC de 30 de marzo de 2012).

A tal efecto, la DGT, una vez examinada la regulación de dicho Impuesto y la Ley 37/1992, en relación con los suplidos que no se incluyen en la base imponible del IVA, *concluye que “el titular de los establecimientos no actúa en nombre y por cuenta del cliente, sino que es propiamente sujeto pasivo del impuesto actuando en nombre propio, aunque se permita exigir su importe mediante la expedición de la correspondiente factura a su cliente, contribuyente del mismo.*

*Con independencia de lo anterior, la consultante tampoco actúa en virtud de un mandato expreso, verbal o escrito, de su cliente, sino que, como se ha señalado, es la propia normativa tributaria la que permite a la consultante exigirle el importe del impuesto.*

*En estas circunstancias, el impuesto objeto de consulta formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios de alojamiento efectuadas por la consultante a favor de los clientes que se alojen en sus establecimientos turísticos.”*

### III. World VAT News.

#### 1. **United States - Idaho - Exemption introduced for cloud computing as a service** **Belgium - Deregistration threshold for SMEs**

The state of Idaho has introduced a new law that excludes application software accessed over the internet or through wireless media from the definition of taxable “tangible personal property” for state sales and use tax purposes. Such software means the right to use computer software where the software is accessed from a location owned or maintained by the seller or an agent of the seller and is not loaded and left at the location of the user.

The term application software accessed over the internet or through wireless media does not include remotely accessed computer software if the primary purpose of the software is for entertainment use, or if the vendor of the computer software offers for sale, in a storage media or by an electronic download, to the user’s computer or server, and either directly or through wholesale or retail channels, the same computer software or comparable computer software that performs the same functions. The new rule applies as from 3 April 2013.

#### 2. **United States - New Mexico - Amendment of the gross receipts tax deduction for manufacturers** **China - New update on VAT reform pilot program**

The threshold for the VAT exemption for small and medium-sized enterprises in Belgium will be increased from EUR 5,580 to EUR 25,000. In its Implementing Decision of 22 January 2013, the Council of the European Union has authorized Belgium to increase the threshold.

The new threshold likely will apply as from 1 January 2014, rather than 1 July 2013, as initially intended

#### 3. **United States - New Mexico - More guidance on refund procedure for certain fuel tax credits**

New Mexico’s governor recently signed a bill that includes an amendment to the gross receipts tax deduction for tangible property consumed in the manufacturing process.

Effective for gross receipts received on or after 1 July 2013, the bill phases in a deduction from gross receipts for consumables used in manufacturing as follows:

- 20% of receipts received before 1 January 2014;
- 40% of receipts received in calendar year 2014;
- 60% of receipts received in calendar year 2015;
- 80% of receipts received in calendar year 2016; and
- 100% of receipts received on or after 1 January 2017.

For the purposes of the deduction, “consumable” means tangible personal property that is incorporated into, destroyed, depleted or transformed in the process of manufacturing a product and includes electricity, fuel, water, supplies, chemicals,

gases, repair and spare parts, and other property used in the manufacturing of a product, but does not include tools or equipment used to create a product. The deduction excludes the generation of power, the processing of natural resources and the preparation of meals for immediate consumption.

#### **4. Uruguay - *Changes to calculation of tax base for beverages subject to IMESI***

Uruguay's specific consumption tax (IMESI) is levied at various rates on the first sale made by importers and manufacturers of certain products, including certain alcoholic and non-alcoholic beverages, cosmetics, tobacco, fuel and automobiles. IMESI generally is calculated by applying a specific rate to the tax base (which may be calculated differently depending on the type of product).

Beverages subject to the IMESI are listed and classified into several categories to which different tax rates apply. Among these categories, different beverages include whisky, vermouth and champagne. Fine wines and certain juices also are listed as subject to IMESI.

As a general rule, the tax base for beverages subject to IMESI is calculated as the higher of the average selling price and a notional value (which is set as a fixed amount per unit sold). These notional values, which are amended annually by executive decree, are increased with effect from 1 May 2013.

The decree also changes the method for calculating the average selling price for beverages. Previously, the price was calculated for each category of beverage, but as from 1 May 2013, the price must be calculated for each product, taking into account, for example, qualities, maturing, taste or other attributes that distinguish the beverage.

#### **5. India - *2013 Finance Bill enacted***

The 2013 Finance Bill was enacted as the Finance Act 2013 with effect from 10 May 2013. Enactment of the bill signifies the date from which the tax law changes are effective.

#### **6. India - *Due date for filing of service tax return extended***

The Central Board of Excise & Customs (CBEC) has extended the date for submission of the service tax return for the period October 2012 to March 2013 from 25 April 2013 to 31 August 2013.

#### **7. India - *Service tax Voluntary Compliance Encouragement Scheme Rules, 2013 notified***

The Ministry of Finance has notified the rules governing the Voluntary Compliance Encouragement Scheme announced in the budget and now part of Finance Act 2013:

- The scheme is in respect of service tax liability for the period 1 October 2007 to 31 December 2012 that remains unpaid as of 1 March 2013;

- The prerequisites for an application to declare tax liability under the scheme are as follows:
  - No notice or order of determination may have been issued to the applicant before 1 March 2013 in respect of the relevant tax liability for any past period; and
  - No inquiry or investigation or audit by way of search, summon, audit or requirement to produce accounts and records is pending as on 1 March 2013.
- A declaration must have been made to the designated authority in the prescribed form on or before 31 December 2012, along with proof of payment of 50% of such liability; the balance of the liability must be paid by 30 June 2014; and
- Once the amount is paid, it will not be refundable under any circumstances.

The scheme will provide immunity from interest, penalties or any proceedings under the service tax law.

The Rules, which apply as from 13 May 2013, deal with registration, the procedural aspects of declarations, etc. under the scheme. The CBEC also clarified certain issues regarding the applicability and scope of the scheme.

#### **8. India - Exemption for services received against specified duty credit scrip**

The Ministry of Finance has notified the conditions subject to which exemption from service tax can be claimed against utilization of duty credit scrip issued under the following schemes of Foreign Trade Policy:

- Focus Market Scheme;
- Focus Product Scheme; and
- Vishesh Krishi and Gram Udyog Yojana.

The abovementioned schemes are export promotion schemes intended to increase the competitiveness of Indian products in export markets. Subject to the fulfillment of specified parameters, qualified exporters are eligible for a duty credit scrip under the relevant scheme based on which they can claim an exemption from the payment of duty on the procurement of goods. The exemption for goods has now been extended to services received by duty credit scrip holders under the relevant schemes.

#### **9. India - Input tax credit restricted to tax actually deposited into government treasury**

All of the Indian states have transitioned to the VAT regime and have adopted the tax credit method. The state VAT authorities have encountered instances where tax collected by a selling registered dealer has not been deposited with the government

treasury, but the purchasing dealer claimed an input tax credit based on an invoice. To prevent such losses, the states are restricting the input tax credit to the purchasing dealer to the extent tax has been paid by the selling dealers. This principle has now been implemented by the state of Gujarat. As from 1 April 2013, a registered purchasing dealer in Gujarat can claim input tax credit on goods only to the extent of tax deposited with the government treasury by a selling registered dealer.

#### **10. India - Carry forward of excess input tax credits**

As from 1 April 2012, the maximum input tax credit that may be carried forward to the next year by a registered dealer in the state of Maharashtra is increased to INR 0.5 million. The registered dealer can claim a refund of input tax in excess of that amount if certain conditions are satisfied.

#### **11. India - Conflicting decisions on eligibility for CENVAT credit**

The Ahmedabad and Bangalore benches of the Tribunal have both heard cases regarding the eligibility for a CENVAT credit (input tax credit under the excise and service tax laws) for service tax paid on services provided by a commission agent. The Bangalore bench, relying on the decision of the Punjab & Haryana High Court in the case of CCE, Ludhiana vs. Ambika Overseas, held that the CENVAT credit was available on the grounds that the commission agent's services qualify as input services. However, the Ahmedabad bench relied on the decision of the Gujarat High Court in the case of CCE, Ahmedabad vs. M/s Cadila Healthcare Ltd, which distinguished the Ambika Overseas decision. The Ahmedabad Tribunal held that the commission agent's services do not qualify as input services since they do not fall within the scope of "activities relating to business".

#### **12. India - Court rules on monthly lease rental to be included in state VAT turnover**

The Haryana High Court has considered whether the aggregate of monthly rentals payable under a lease agreement should form part of the sales turnover for the month in which goods are delivered for leasing purposes. Relying on the Supreme Court decision in 20th Century Finance Corporation Ltd, the High Court observed that the taxable event is the transfer of the right to use the goods, not the delivery of the goods. The right to use the goods is dependent on the monthly payment of rent by the lessee. Therefore, the court held that the monthly rental received or receivable was included in the turnover for that period.

#### **13. Malaysia - New GST guides released**

The Malaysian Customs authorities have issued two GST industry guides: GST Guide on Leasing and GST Guide on Hire Purchase and Credit Sale. Both guides are available from the GST Portal of the Royal Malaysian Customs website. The guides aim to assist readers and the industry in understanding GST and the implications and treatment of leases, hire purchase and credit sales.

#### **14. New Zealand - GST errors are the most common source of shortfall penalties**

The New Zealand tax authorities have released statistics relating to shortfall penalties imposed under various taxes in 2012. In the total number of individual cases where shortfall penalties were imposed, GST errors dominated at 59% of the penalties in 2012 and 55% in 2011. GST shortfall penalties were imposed more than twice as often as income tax penalties (which made up 25% of the number of shortfall penalties in 2012).

These statistics show that GST is an area of risk in New Zealand and the authorities are increasing the number of audits in this area. There also are more instances of the authorities wanting further details before paying out GST refunds.

#### **15. Belgium - CJEU holds that VAT charged on intra-group supplies of staff was not deductible**

The Court of Justice of the European Union (CJEU) has gone straight to judgment in the Belgian case of Petroma Transports SA and Ors, which concerns VAT on intra-group charges for supplies of staff between various entities. The Belgian tax authorities took the view that the invoices contained insufficient details about the charges and disallowed the input tax claims made by the recipient businesses. The latter corrected the invoices manually after the VAT audit had started and the tax authorities had taken the decision to deny the deduction right.

The CJEU decided that the Belgian law requirements for information to be shown on VAT invoices were permitted by EU law and that the tax authorities were, therefore, entitled to deny input VAT claims where those requirements were not complied with. The decision reinforces the need to comply with local invoicing requirements, but reiterates that deduction is possible if the invoices are corrected before the tax authorities concerned have made a decision to deny the VAT deduction.

#### **16. Bulgaria - CJEU rules on VAT due when a business deregisters**

The CJEU has proceeded straight to judgment in the Bulgarian case of Hristomir Marinov on the VAT due on a “deemed supply” of vehicles “on hand” when the taxpayer was removed from the VAT register (apparently for failure to pay VAT due on reported transactions). The taxpayer contended that the tax authorities were demanding too much VAT on the “deemed disposal” of various vehicles that were retained when the business was deregistered. It seems that the sum sought by the tax authorities might have been based on the original cost of the vehicles.

The CJEU agreed with the taxpayer that the “deemed disposal” was of the vehicles in their depreciated state and, hence, the VAT due should be based on their condition and state at the time of the deemed supply.

## **17. European Union - *European Commission's summary of responses to consultation on reduced VAT rates***

The European Commission has published a summary report of the responses to its consultation on reduced VAT rates. The consultation was launched on 8 October 2012 and ran until 4 January 2013. The report summarises the 333 responses (138 of which came from national associations) and notes that the targeted nature of the consultation was probably the reason for relatively few responses from academics, tax advisers and practitioners. The focused nature of the consultation probably explains the support for retention, and arguments for extension, of the reduced rates provided for in European VAT law.

According to the summary "... the input provided by the stakeholders is an important part of the assessment process of the VAT rates structure that the Commission announced in its Communication on the Future of VAT."

## **18. European Union - *VAT grouping rules endorsed by CJEU***

The CJEU has dismissed the European Commission's challenges to the VAT grouping provisions in the Czech Republic, Denmark, Finland, the Netherlands and the United Kingdom. The Commission contended that, by allowing "non-taxable persons" to be included in VAT groups, the grouping provisions in these member states went further than was permitted by EU law.

The CJEU has rejected that contention, delivering broadly similar decisions in the five similar cases brought by the Commission. The decisions confirm that EU law does not prevent "non-taxable persons" (such as holding companies) from being included in VAT groups and endorses the existing law and/or practice.

## **19. Germany - *Proof of transportation for cross-border supplies***

Since 1 January 2012, the German Ministry of Finance has required German suppliers to hold a "Gelangensbestätigung", i.e. a confirmation signed by the recipient that the goods arrived in the country of destination, as well as a copy of the invoice relating to the intra-EU supply, as evidence of the intra-EU transaction. However, there was a transitional period, which was extended while the Ministry of Finance considered responses from industry and trade associations about the practical implementation of the new regulations.

The new rules regarding the Gelangensbestätigung have now been enacted and will apply from 1 October 2013. In some circumstances, alternative means of providing evidence will be acceptable.

Existing documentation on EU cross-border supplies should be reviewed before the new rules become effective in October 2013.

## **20. Greece - Extension granted for filing the annual VAT return**

The Greek Ministry of Finance has issued a decision granting an extension to companies for filing their annual VAT return for the year to 31 December 2012.

The decision extends the final date for the electronic filing of the annual 2012 VAT return, which was 20 May 2013, to 10 June 2013, provided that all VAT returns for the 2012 year are filed and all the VAT payable for the 2012 year is paid by 4 June 2013.

## **21. Hungary - CJEU rules on VAT treatment of “grant funded” costs**

The CJEU has gone straight to judgment in the Hungarian case of Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. about the recovery of VAT on subsidised costs, and “unjust enrichment”.

The taxpayer argued that it should be allowed to recover the full amount of VAT on expenditure that was partly subsidised from government and EU funds, following the CJEU judgment in PARAT Automotive Cabrio. Since the “disallowed VAT” was included in the grant funding, the Hungarian government took the view that it was inappropriate to allow a further VAT refund.

The CJEU has decided that a refusal to repay the tax was permitted by EU law, provided the economic burden of the refusal was neutralised. It seems likely that, in a case where the grant funding was provided on a “VAT inclusive” basis, the national court will conclude that this was the case and that the taxpayer will be denied the windfall of a further repayment.

## **22. Ireland - Ryanair VAT refund claim on share transactions**

Ryanair made a claim for a refund of VAT of EUR 770,000 for professional services related to its unsuccessful bid to take over Aer Lingus in 2006.

The Irish Revenue Commissioners said that the legal and stockbroking fees incurred in the takeover bid were not VAT deductible as they did not relate to Ryanair’s core economic activity of air transport. Ryanair appealed this decision to the Appeals Commissioners and subsequently the High Court and was surprisingly unsuccessful with both appeals.

There was no dispute about the fact that the company intended to make taxable supplies to Aer Lingus if the bid was successful.

## **23. Ireland - Decrease in the farmer’s flat rate addition**

The basis for the farmer’s flat-rate addition is to provide compensation to flat-rate farmers who, being unregistered, generally cannot reclaim the VAT incurred on business purchases. Finance Act 2013 has introduced a reduction in the flat rate addition from 5.2% to 4.8% effective from 1 January 2013. As a result, systems will

need to be adjusted to factor in the decrease of the flat rate addition paid to unregistered farmers.

#### **24. Ireland - *Electronic invoicing***

Finance Act 2013 includes significant changes to the application of electronic invoicing. With effect from 1 January 2013, one of the conditions to use electronic invoicing is that certain “business controls” be in place to ensure authenticity of origin, integrity of content and a reliable audit trail. Finance Act 2013 provides that regulations will be introduced at a later date with regard to evidence of those “business controls”.

#### **25. Ireland - *Receivers/liquidators – Capital Goods Scheme (CGS)***

Where there is a VAT-exempt sale of a property resulting in a CGS claw back, legislation is being introduced to have this liability rest with the liquidator/receiver. The tax authorities’ position is that the change is a clarification of existing law.

#### **26. Ireland - *Introduction of boxes ES1 and ES2 to VAT return form***

Boxes ES1 and ES2 were introduced to the VAT return with effect from the January/February 2013 return. These are used to record cross-border B2B supplies of services to and from Ireland.

#### **27. Ireland - *Finance Act 2013***

FA 2013 introduced changes to VRT (Vehicle Registration Tax), carbon taxes and excise duty and the cash receipts basis of accounting for VAT.

#### **28. Italy - *New offsetting threshold of tax credits from 2014***

A recent decree amends the maximum threshold for offsetting tax credits via the F24 form (form used to pay taxes by Italian taxpayers) to EUR 700,000 with effect from the 2014 year; the current threshold is EUR 516,456.90.

The decree also allows the offset of commercial receivables with the public administration and amounts due under litigation procedures. The provision has been in force since 9 April 2013, but its actual implementation is conditional on operative decrees which have still to be issued.

#### **29. Italy - *Filing of “Spesometro”***

On 15 April 2013, the Italian tax authorities confirmed, through a press release, the postponement of the due date for filing the client and suppliers list or “Spesometro”. A new deadline has not yet been set.

### **30. Italy - Implementation of Invoicing Directive**

In a recent circular, the Italian tax authorities commented on the changes to Italian VAT legislation that came into force on 1 January 2013 (see GITN January 2013). The circular covers changes to the content of invoices and, in particular, the requirement to include:

- The VAT number of the Italian purchaser where the purchaser is VAT-registered;
- The EU VAT number of the purchaser where the purchaser is VAT registered in another EU member state; and
- The Italian tax code number of a natural person, where applicable.

The circular also notes that an invoice in a foreign language must now include not only the VAT amount in euro, but also the taxable amount in euro.

### **31. Italy - Clarification of chargeable event for services**

In a recent circular, the Italian tax authorities have clarified the definition of when cross-border services (single or periodical/continuous supplies) are executed.

### **32. Netherlands - Tax authorities to examine VAT debts**

Amounts of VAT receivable or payable are often identified when financial statements are prepared. When overpaid or underpaid VAT is identified, the tax authorities must be advised. If underpaid VAT is not declared, the Dutch tax authorities can impose a penalty of up to 100% of the undeclared VAT; VAT of EUR 1,000 or less may be settled in the next VAT return.

On 7 May 2013, the Dutch tax authorities announced on their website that they will be comparing personal or corporate income tax with VAT returns to identify underpaid VAT. The tax authorities indicated that VAT could be reported until 1 June 2013 without a substantial penalty being imposed.

### **33. Netherlands - Employer cannot reclaim VAT on pension fund management**

Advocate General Sharpston of the CJEU issued her opinion in the Dutch case of fiscale eenheid PPG Holdings BV c.s., a case about the scope for employers to reclaim VAT on services connected with the management and operation of pension funds and whether the management of such funds can qualify for exemption.

AG Sharpston has followed the decision of the CJEU in the Wheels Common Investment Fund Trustees Ltd and Ors case, and her suggested response to the second question in PPG is that the CJEU should confirm that the services do not qualify for exemption. With respect to the deductibility of VAT on payments made by PPG, A-G Sharpston expresses sympathy for the view advanced by PPG and the European Commission that the costs are effectively “payroll costs” and hence form cost components of the activities of the group as a whole. However, she was persuaded by the arguments of the Dutch tax authorities and suggested that the

CJEU find that PPG was not entitled to deduct the VAT on services supplied to the separate pension fund in connection with its management and operation.

### **34. Poland - Chain supplies of goods from 1 April 2013**

One of the VAT changes that came into force on 1 April 2013 concerns chain supplies of goods, i.e. situations where goods are sold by a number of entities in a series (chain) of supplies, but are transported directly from the first entity in the chain to the last entity. Under the new wording of the law, if a middleman transports the goods to the next purchaser in the chain, the transportation must be assigned to the supply made to the middleman, unless the delivery terms provide that the transportation should be assigned to the supply made by the middleman. Before 1 April 2013, the supply of transportation services was deemed to be made to the middleman, unless the middleman proved that the transportation services were to be assigned to the supply made by the middleman (in which case the middleman could be able to zero-rate cross-border supplies). In other words, the delivery conditions are now determinative.

This means that a different entity than prior to 1 April 2013 may be allowed to apply the 0% VAT rate in multinational chain transactions involving Poland. Consequently chain supplies that include a middleman that transports the goods should be carefully analyzed.

### **35. Poland - Insurance of leased**

As previously discussed (see GITN February 2013), the CJEU suggested in the Polish case of BGŻ Leasing sp. z o.o. that, in principle, the lease and the insurance of goods should be regarded as distinct and independent supplies, and the recharge of the exact cost of the insurance provided with a supply of leased goods should be exempt from VAT.

Polish administrative courts recently issued a number of decisions in similar cases. Some of these decisions follow the CJEU decision and treat lease and insurance as separate supplies. However, in other decisions the administrative courts have held that the supply of both the insurance and the leased goods should be treated as one composite supply subject to the standard VAT rate. The courts have stated that, to determine whether the supplies should be treated as joint or independent supplies, many factors specific to the particular transaction must be taken into consideration.

Accordingly, each case should be treated and analyzed individually; businesses currently treating leasing and insurance as separate supplies could be exposed to the risk of VAT arrears.

### **36. Portugal - SAF-T (PT) file structure**

An administrative decree introducing changes to the SAF-T (PT) (Standard Audit File for Tax Purposes) file has been published. The degree introduces changes to the software certification rules and will enter into force on 1 July 2013.

### **37. Portugal - “IVA breakout” – clarification sessions**

Deloitte Portugal is hosting events aimed at clarifying the new transport document rules that enter into force on 1 July 2013. A session will be held on 6 June 2013 in Oporto.

### **38. Russia - VAT input tax in respect of exported fixed assets**

In a decision of 26 February 2013, Russia’s Higher Arbitration Court declared a 2012 letter issued by the Ministry of Finance partially invalid. That letter set out the conditions under which VAT input deductions must be repaid in respect of exported goods.

According to the letter, where fixed assets are acquired and an input VAT deduction is made, the tax code requires the repayment of the input VAT deduction where those fixed assets are involved partially or fully in making any supplies that are exported and, therefore, zero-rated for VAT purposes.

According to the Higher Arbitration Court, there is only a requirement to repay the VAT previously claimed as an input tax deduction in respect of fixed assets that are actually exported, and therefore zero-rated. In other words, if VAT input tax is deducted upon the acquisition of fixed assets and those assets are subsequently exported and zero-rated, the VAT must be repaid. However, if the assets are merely used to make supplies that are exported, there is no requirement to repay the VAT deduction.

### **39. Sweden - CJEU holds that VAT grouping can be confined to specific business sector**

The CJEU has rejected the European Commission’s challenge to the VAT grouping rules in Sweden, which confine VAT grouping to finance sector businesses that are supervised by Sweden's Finance Inspectorate.

The Commission argued that the Swedish approach to VAT grouping breached the principle of equal treatment and that the underlying EU law did not permit a “sectorised” approach to VAT grouping. The Commission's arguments on “equal treatment” were held to be inadmissible, since they were not advanced in the reasoned opinion (which was founded on “fiscal neutrality” rather than “equal treatment”).

The CJEU also concluded that the Commission failed to show convincingly that Sweden’s decision to limit VAT grouping to entities in the financial sector that are under the supervision of its Finance Inspectorate and which are therefore covered by a public monitoring system, to prevent tax evasion and avoidance, was not well founded. The Commission's application was dismissed.

#### **40. United Kingdom - *Bad debt relief for solicitors***

The Scottish Court of Session has overturned the Upper Tribunal's decision in favour of Simpson & Marwick in a case about the extent of bad debt relief available in situations where it collected the bulk of its fees from an insurer, but, in accordance with long-standing practice, billed the VAT element to a VAT-registered insured client. Where the client did not pay, the firm reclaimed the full amount left unpaid under the bad debt relief rules. The First-tier Tribunal dismissed an appeal against the UK tax authorities' (HMRC's) assessment to claw back much of the amount claimed. On appeal, the Upper Tribunal concluded that the firm was able to reclaim the entire amount left unpaid as bad debt relief on its VAT returns.

The Court of Session has now agreed with HMRC that bad debt relief was due only on the outstanding element, treating that sum as VAT-inclusive.

#### **41. United Kingdom - *Ryanair loses "connected flights" cases in Upper Tribunal***

The UK Upper Tribunal has found that Ryanair Limited was not entitled to a refund of over GBP 10 million of Air Passenger Duty (APD) on what it claimed were "connected flights" that should have benefitted from exemption. The Tribunal also dismissed an application for judicial review over claims that HMRC was treating Ryanair less favourably than other airlines which, it claimed, had been permitted to account for APD on the basis that flights were "connected", despite not complying with the detailed rules, and that HMRC should have advised it on changes to its systems that might have allowed Ryanair to claim the exemption sooner.

The allegations of unfairness, and suggestion that HMRC should have advised on ways to change its systems, were considered by the Upper Tribunal in its "judicial review" role and, since the evidence relating to two points raised in the First-tier Tribunal case (which related to whether Ryanair was able to show that the flights were "connected") was broadly the same as that relevant to the judicial review case, these points also were considered by the Upper Tribunal – and decided against Ryanair.

#### **42. United Kingdom - *Payment for repairs was "third-party consideration"***

The UK Supreme Court has concluded that payments to garages that repaired vehicles covered by motor breakdown insurance represented "third-party consideration" for the work, and that the repairs were supplied to the vehicle owners, not the insurers. In effect, the judgment restores the decision of the VAT Tribunal and means that the insurers were not entitled to recover VAT on the cost of the repairs.

The case of WHA Limited and Ors concerned what the Supreme Court described as "... a scheme ... which was designed to minimise the overall liability to VAT of a group of companies involved in motor breakdown insurance." The decision reaffirms that simply paying the costs of a third party will not necessarily give rise to an input VAT deduction.

Each case will depend on its specific facts and the Supreme Court has emphasised the importance of looking at “economic reality” in determining whether VAT is recoverable as input tax.

---

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](mailto: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](http://www.deloitte.com/about) se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

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

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

© 2013 Deloitte Abogados, S.L.