

IVA-Marzo 2013 Boletín de Actualidad



Índice de contenido

I. Normativa

1. **Corrección de errores de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.**

II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013. Asunto C-18/12 (Zambeck).**

Exenciones - Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física - Práctica de actividades deportivas de manera no organizada y no sistemática - Parque acuático municipal.

2. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013. Asunto C-79/12 (Mora IPR).**

Importaciones - Aplazamiento del pago del IVA a la importación hasta la previa obtención de un certificado - Admisibilidad de una normativa nacional que impone un requisito de obtención de dicho certificado no previsto en la Directiva del IVA.

3. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013. Asunto C-104/12 (Becker).**

Derecho a deducir el IVA soportado – Existencia necesaria de una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y una operación gravada por la que se repercute el IVA – Servicios de abogado prestados en el marco de un procedimiento penal por cohecho contra el gerente y socio principal de una sociedad de responsabilidad limitada.

4. **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de enero de 2013 (nº de recurso 5097/2011).**

Devolución del IVA soportado por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto – Extemporaneidad de la solicitud de devolución – Nacimiento del derecho a la deducción del IVA en una compraventa de solares otorgada en escritura pública con condición suspensiva.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de enero de 2013. Nº de recurso 3272/2010.

Derecho a deducción – Denegación del derecho cuando resulte acreditado que el empresario o profesional sabía o debía saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude – Principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Civil. Sentencia de 15 de enero de 2013. Nº de recurso 912/2010.

Base imponible – Cantidades acordadas en concepto de indemnización por suministro de materiales defectuosos.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 14 de enero de 2013. Nº de recurso 2434/2010.

Devoluciones - Devolución del IVA a empresas no establecidas - Establecimiento permanente - Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración excede de 12 meses - Cómputo del plazo de realización de los trabajos preparatorios realizados en el territorio de aplicación del IVA y del de terminación de las obras - Fechas de inicio y conclusión de las obras - Debe computarse desde que se inician los trabajos preparatorios hasta la emisión del Certificado de Aceptación Final.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 29 de enero de 2013. Nº de recurso 3052/2010.

Base imponible - Determinación de si los ingresos recibidos por la recurrente de compañías no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) son servicios de publicidad prestados a sociedades no establecidas en TAI y, por tanto, no sujetos al IVA conforme al art. 70.Dos de la Ley 37/1992, ni tienen la consideración de subvención, como así lo afirma dicha recurrente, o constituyen parte de la contraprestación, tal cual lo afirma la Administración y, por tanto, deben considerarse sujetos al IVA - Concesionarios de refrescos - Conceptuación de los gastos realizados en los descuentos a los denominados "Clientes Mundiales" - Las ayudas recibidas por la recurrente constituyen parte de la contraprestación de la venta de refrescos dado que se recibían como compensación de aplicar en dicha venta un precio inferior al de producción y se trataría de parte de la contraprestación procedente de terceras personas.

9. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León - Burgos. Sentencia de 18 de enero de 2013. Nº de recurso 315/2011.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias - Renuncia a la exención – Requisitos formales – Exigencia de que se tenga en cuenta el destino previsible de los bienes.

10. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León - Valladolid. Sentencia de 30 de noviembre de 2012. Nº de recurso 599/2009.

Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes – Acreditación del transporte de los bienes con destino a otro estado miembro de la UE.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4606/2010, de 24 de enero de 2013.

Base imponible – Modificación – Situación de concurso del cliente – Créditos incobrables.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 470/2011, de 24 de enero de 2013.

Lugar de realización del hecho imponible - Prestación de servicios de organización para terceros de congresos, ferias y exposiciones de carácter comercial - Consideración de establecidos en el territorio de aplicación del IVA de quienes prestan estos servicios.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2183-12, de 14 de noviembre de 2012

Exenciones - Arrendamiento de vivienda – La arrendataria es una asociación sin ánimo de lucro que destina la vivienda arrendada a cederla gratuitamente a personas necesitadas.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2324-12, de 5 de diciembre de 2012

Operación intracomunitaria de “ventas en consignación” – Existencia de únicamente una entrega intracomunitaria en el país de origen y una adquisición intracomunitaria en el país de destino; o existencia de una entrega interior en el país de origen, una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes en el país de origen, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria en el país de destino y una entrega interior en el país de destino.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2291-12, de 3 de diciembre de 2012

Exenciones – Concurrencia de exenciones - Supuesto de hecho que reúne los requisitos exigidos para que puedan resultarle aplicable dos supuestos de exención distintos: entrega intracomunitaria de bienes y entrega de

bienes con destino a determinados buques.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2295-12, de 3 de diciembre de 2012.

Base imponible – Modificación – Quitas - Modificación del precio inicialmente pactado posterior al devengo de la operación y con independencia del plazo transcurrido desde que aquél tuvo lugar, y siempre sin que se hubiera iniciado un proceso concursal - Procede la modificación de la base imponible en la cuantía correspondiente, debiendo expedirse y remitirse a los clientes deudores una factura rectificativa, y una vez cumplido este requisito se podrá minorar el importe del IVA cuya repercusión se rectifica.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2319-12, de 5 de diciembre de 2012

Base imponible – Modificación - Créditos incobrables y/o concurso de acreedores – Medios válidos de prueba envío de factura rectificativa – Plazo para efectuar la modificación.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2362-12, de 11 de diciembre de 2012.

Reglas de localización – Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena - Empresa española que intermedia en las ventas de empresas de terceros países, sin intervenir en el transporte de mercancías, y facturando sus servicios a dichas empresas extranjeras.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2364-12, de 11 de diciembre de 2012

Exenciones – Tipo impositivo – Visitas a museos – Concepto de museo.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2372-12, de 11 de diciembre de 2012.

Régimen especial del grupo de entidades – Perímetro subjetivo del Grupo - Mutua de Previsión Social a Prima Fija que participa en un 100% en una Fundación que a su vez participa en un 100% en otra Fundación - Dicha Mutua también participa directamente en un 44,35% en una sociedad inmobiliaria e, indirectamente, a través de su Fundación, en un 25% - La Fundación así como la entidad participada directa o indirectamente, incluso a través de una Fundación que tenga la condición de empresario o profesional, en al menos el 5% de su capital social o dotación fundacional, podrán aplicar el régimen especial cumpliendo los requisitos legalmente previstos - Una entidad que realice exclusivamente operaciones exentas y que haya optado por la aplicación del régimen especial debe presentar declaraciones-liquidaciones individuales - Los empresarios que formen

parte de un grupo de entidades y vayan a aplicar el régimen especial deberán comunicar esa circunstancia a la Administración tributaria a través de la entidad dominante que presentará la comunicación en el modelo 039.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2480-12, de 19 de diciembre de 2012.

Tipo Impositivo – Tipo reducido – Obras de rehabilitación, renovación o reparación de viviendas – Acreditación por el cliente del cumplimiento de determinadas condiciones exigidas para la aplicación del tipo impositivo reducido.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2509-12, de 20 de diciembre de 2012.

Base imponible – Suplidos excluidos - Ejercicio de la opción de compra de un contrato de leasing inmobiliario con una entidad financiera - Repercusión del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos del transmitente al adquirente: no es un suplido por lo que formará parte de la base imponible de la transmisión del inmueble.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2510-12, de 20 de diciembre de 2012.

Reglas de localización - Servicios publicitarios, de asesoramiento y de traducción prestados a una entidad establecida en Suiza, que no cuenta con establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español (TAI), pero que vende productos en este territorio a través de una filial que, como su distribuidora, utiliza su red comercial para colocar el producto en dicho territorio - Regla de la utilización o explotación efectivas del servicio - Se localizan en el TAI los servicios publicitarios, los de traducción y los de asesoramiento fiscal dado que se utilizan o explotan de manera efectiva en dicho territorio.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2512-12, de 20 de diciembre de 2012.

Base imponible – Modificación – Créditos incobrables - Reclamación de créditos incobrables mediante demanda de arbitraje - El requisito de reclamación judicial del cobro ha de considerarse cumplido cuando en el oportuno contrato se haya incluido una cláusula de arbitraje y efectivamente se acuda a la misma.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2519-12, de 20 de diciembre de 2012.

Base imponible – Modificación – Créditos incobrables – Operación entre partes vinculadas – Comunidad de propietarios y comunero.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2531-12, de 26 de diciembre de 2012.

Deducciones – Cuotas soportadas por bienes de inversión – Regularización de la deducción inicial - Transmisión forzosa de una parte de un bien de inversión que es una edificación, durante el periodo de regularización - La entrega de la edificación está sujeta y exenta del IVA sin posibilidad de renuncia a la exención - Para el cálculo de la deducción que debe regularizarse por la parte de dicho bien que se transmite se aplicará un criterio proporcional de reparto que, en el supuesto de consulta, podría atender a la superficie que ocupa la edificación respecto del total de la parte que va a ser transmitida.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2544-12, de 26 de diciembre de 2012.

Supuestos de no sujeción - Transmisión global del patrimonio empresarial – Unidad económica autónoma – Proceso de escisión de una sociedad mercantil.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0038-13, de 3 de enero de 2013.

Reglas de localización - Sujeto pasivo - Entidad no establecida en el territorio de aplicación del IVA español que organiza una feria en dicho territorio para otra entidad que tampoco está establecida - Venta de entradas para el acceso a la feria - Servicios de mediación en nombre y por cuenta respecto de los servicios de los hoteles en los que se alojan los asistentes.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0248-13, de 29 de enero de 2013.

Exenciones – Servicios prestado por Agrupación Europea de Interés Económico para sus miembros - Criterios interpretativos sobre la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del IVA en su nueva redacción dada por la Ley 17/2012.

IV. World VAT News

- 1. Albania - New VAT exemptions**
 - 2. Albania - Machinery and equipment directly related to certain investment contracts**
 - 3. Bahamas - Tax Reform White Paper published**
 - 4. India - VAT applies to royalties received for use of trademark and sharing business know-how**
 - 5. Malaysia - Second Schedule of Service Tax Regulations 1975 Guide updated**
 - 6. Netherlands - Policy change on sale and distribution of phone cards and subscriptions**
 - 7. Portugal - Pro rata calculation by entities that develop leasing activities**
 - 8. Portugal - New invoicing rules**
 - 9. Romania - VAT cash accounting system introduced**
 - 10. Romania - Adjustment of taxable amount at market price**
 - 11. Turks & Caicos - VAT announcement**
 - 12. United Kingdom - VAT on rooms in hotels, etc., associated with catering**
 - 13. Uruguay - Treatment of personal care products under Specific Consumption Tax**
-

I. Normativa.

1. Corrección de errores de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, modificó determinados preceptos de la Ley 37/1992, reguladora del IVA.

Pues bien, con fecha 5 de febrero de 2012 se ha publicado en el BOE una corrección de errores de la Ley 7/1992, corrección que, entre otros aspectos, afecta a una de las modificaciones que dicha Ley efectuó en la Ley del IVA.

Ahora bien, tal corrección no es significativa, pues consiste simplemente en completar la referencia a la Ley del Mercado de Valores que se hace en la nueva redacción de la letra c') de la letra k) del número 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del IVA, para precisar que dicha Ley del Mercado de Valores es la Ley 24/1988, de 28 de julio, así como para corregir alguna errata de redacción.

También se efectúa una corrección en la exposición de motivos de la Ley 7/2012, para especificar que son tres los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo los que se introducían mediante la misma en la Ley del IVA, y no dos como se indicaba en el texto publicado inicialmente en el BOE.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013. Asunto C-18/12 (Zambeck).

Exenciones - Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física - Práctica de actividades deportivas de manera no organizada y no sistemática - Parque acuático municipal.

La ciudad de Zamberk, previo pago de una entrada, pone a disposición de los usuarios un parque acuático municipal del que forman parte una serie de instalaciones tanto deportivas (v.g. piscina de natación, terrenos de vóley-playa) como recreativas (v.g. toboganes acuáticos, piscinario natural).

La entidad había consignado en sus declaraciones tributarias un determinado importe como IVA deducible soportado en el ejercicio de su actividad, sin embargo, la administración tributaria checa corrigió tal cantidad al estimar que las prestaciones del parque acuático municipal eran prestaciones exentas que no daban derecho a la deducción del impuesto.

Llevado el asunto al Tribunal, se le plantea la cuestión de si a las citadas actividades se les debe aplicar la exención del IVA relativa los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte establecida en el artículo 132, apartado 1, letra m) de la Directiva 2006/112.

El Tribunal considera en primer lugar que el artículo 132 no requiere para su aplicación el que las actividades deportivas se realicen de forma organizada, ni que tengan que tener por objeto la participación en competiciones deportivas, como pretendían las autoridades checas, por lo que el mismo puede ser de aplicación a cualquier actividad deportiva aunque no se realice de forma sistemática u organizada.

Una vez sentado lo anterior, considera que el acceso a un parque acuático como el descrito, que ofrece tanto instalaciones deportivas como recreativas, puede considerarse como una prestación estrechamente vinculada a la actividad de la práctica del deporte y, en consecuencia, la exención establecida en el citado artículo 132 puede ser de aplicación.

A este respecto, entiende el Tribunal que en este caso concreto la entrada al parque acuático debe reputarse como una prestación única compleja, suponiendo un indicio significativo el hecho de que solo se ofrezca un tipo de entrada para el acceso al conjunto de las instalaciones, sin distinción alguna del tipo de instalación que se vaya a utilizar, o de la forma y duración de la misma.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013. Asunto C-79/12 (Mora IPR).

Importaciones - Aplazamiento del pago del IVA a la importación hasta la previa obtención de un certificado - Admisibilidad de una normativa nacional que impone un requisito de obtención de dicho certificado no previsto en la Directiva del IVA.

En este litigio se le plantearon al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

¿Debe interpretarse el artículo 211 de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que se opone al establecimiento de un requisito adicional (como la obtención, en un determinado período, de un certificado de aplazamiento de pago, en las condiciones previstas en la Orden del Ministro de Economía y Hacienda), aparte del relativo a la inclusión de las menciones en la liquidación del IVA, a cargo de los sujetos pasivos autorizados a no pagar a los órganos aduaneros el IVA devengado por la importación?

¿Deben interpretarse los artículos 26, apartado 2, 28, 30 y 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el sentido de que se oponen a intervenciones legislativas reiteradas como las dispuestas en los puntos 1 y 2 del Decreto ley con carácter de urgencia nº 22, de 28 de mayo de 2007, y en el punto 69 del Decreto ley con carácter de urgencia nº 106, de 4 de octubre de 2007, que modificaron el artículo 157, apartado 4, del Código fiscal, de tal manera que sólo a algunos sujetos pasivos de IVA (aquellos que realizaron o se considera que realizaron la importación después del 15 de abril de 2007 y han obtenido el certificado de aplazamiento del pago) de entre los que se encuentran en situaciones idénticas (como titulares de bienes en importación temporal durante el período de preadhesión), no se les exige el pago del IVA en la aduana?

El Tribunal de Justicia ha declarado que *“El artículo 211 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto al valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de la reglamentación de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, subordinando el pago diferido del IVA adeudado por los bienes importados a la obtención de un certificado que no es requerido por dicha Directiva, siempre que las condiciones para la obtención de dicho certificado respeten el principio de neutralidad fiscal, correspondiendo al órgano jurisdiccional nacional su comprobación.”*

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013. Asunto C-104/12 (Becker).

Derecho a deducir el IVA soportado – Existencia necesaria de una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y una operación gravada por la que se repercute el IVA – Servicios de abogado prestados en el marco de un procedimiento penal por cohecho contra el gerente y socio principal de una sociedad de responsabilidad limitada..

La compañía A se dedicaba a llevar a cabo servicios de construcción sujetos al Impuesto. El Sr. Becker era el socio mayoritario de la misma y junto con la compañía eran tratados como un mismo sujeto pasivo, incumbiéndole a él las obligaciones tributarias de esta unión empresarial. En relación a una contrata relativa a una obra, la fiscalía incoó diligencias penales contra el Sr. Becker por haberse beneficiado de información confidencial relativa a las ofertas presentadas. Por este motivo, el Sr. Becker contrató los servicios de un abogado para defenderse en el litigio en el que se le acusaba de cohecho. Tales servicios fueron facturados a nombre de A y las correspondientes cuotas de IVA fueron deducidas por la misma.

La inspección tributaria alemana consideró que dichas cuotas no eran deducibles ya que no existía una relación directa e inmediata entre las operaciones por las que se había soportado el IVA (servicios de asesoramiento legal) y por las que se repercutía el impuesto (trabajos de construcción).

El Tribunal da la razón a las autoridades fiscales alemanas y dispone que tales servicios no guardan la necesaria relación directa e inmediata para poder acceder al derecho a la deducción dado que el procedimiento penal iba dirigido únicamente contra los gerentes de la compañía a título personal, y no contra la sociedad A, de tal forma que debe considerarse que tales servicios han sido prestados completamente al margen del ámbito de las actividades de A sujetas a tributación.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de enero de 2013 (nº de recurso 5097/2011).

Devolución del IVA soportado por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto – Extemporaneidad de la solicitud de devolución – Nacimiento del derecho a la deducción del IVA en una compraventa de solares otorgada en escritura pública con condición suspensiva.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el acuerdo de denegación adoptado en su día por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria respecto de la solicitud de devolución del IVA soportado instada por una Compañía no establecida en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES).

Los hechos sobre los que versa la sentencia fueron los siguientes: dicha Compañía adquirió tres inmuebles (solares) en España mediante escritura pública de compraventa otorgada el 3 de diciembre de 1998, en la cual se estableció que las fincas vendidas no se pondrían en posesión y disposición de la compradora en tanto en cuanto no se hubiera abonado en su totalidad el precio de la compraventa, lo que ocurrió el 3 de octubre de 2003. Posteriormente, el 24 de febrero de 2004 la Compañía solicitó la devolución del IVA soportado a través del procedimiento de devolución establecido en la Ley del IVA para empresarios o profesionales no establecidos en el TIVA-ES; solicitud de devolución que, como indicábamos, fue rechazada por la Administración Tributaria, alegando, entre otras cuestiones, la caducidad del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas, resultando extemporánea la solicitud de devolución instada por la Compañía.

Apreciación que no fue compartida por la Audiencia Nacional, al considerar que concurren todos los requisitos necesarios para admitir la devolución solicitada.

Contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el Abogado del Estado interpuso recurso de casación, alegando, en lo aquí interesa, que la solicitud de devolución debe considerarse extemporánea. Según su criterio, y al hilo de lo establecido en el artículo 1.462 del Código Civil., habría de entenderse que en el momento en que se otorgó la escritura pública se produjo la entrega de la posesión de los inmuebles a favor de la Compañía adquirente y, por tanto, el devengo del Impuesto, lo que provocaría que la solicitud de devolución del IVA efectuada por la Compañía se hubiera realizado fuera del plazo máximo establecido en el artículo 31 del Reglamento del IVA.

El Tribunal Supremo en esta sentencia no comparte la tesis mantenida por el Abogado del Estado por lo que desestima el recurso de casación, aduciendo para ello, en primer lugar, una incorrecta interpretación por parte de éste de lo establecido en el artículo 1.462 del Código Civil. Considera el Alto Tribunal que, si bien es cierto que dicho precepto establece que cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, no es menos cierto que dicho precepto continúa estableciendo que esto será así “(...) *si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario*”; situación esta última que es precisamente la que, a juicio del Tribunal Supremo, acontece en el caso enjuiciado, al haberse estipulado en la propia escritura de compraventa que la puesta a disposición y entrega de la posesión de los inmuebles a la Compañía se habría de producir cuando la vendedora haya recibido las cantidades íntegras aplazadas, lo que no tuvo lugar hasta el día 3 de octubre de 2003. Es en esta fecha, por tanto, cuando debe entenderse efectuada la puesta a disposición y entrega de la posesión de los inmuebles y, por tanto, cuando debe entenderse producido el devengo del IVA y, por ende, el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas.

De esta forma, y habiendo sido solicitada por parte de la Compañía la devolución de las cuotas del IVA soportadas el 24 de febrero de 2004, no cabe considerar dicha solicitud como extemporánea, de acuerdo con los plazos previstos en el artículo 31 del Reglamento del IVA.

Dicha conclusión, continúa el Alto Tribunal, es acorde además con lo dispuesto en el artículo 75.Uno.1º de la Ley del IVA, cuando al regular el devengo del Impuesto en las entregas de bienes, dispone que en aquellos casos de entregas de bienes efectuadas con condición suspensiva (como es el supuesto aquí enjuiciado), el IVA se devengará cuando los bienes se pongan en posesión del adquirente.

El razonamiento esgrimido por el Tribunal Supremo en esta sentencia ha sido también mantenido por la Dirección General de Tributos (DGT), quien ha citado en diversas ocasiones lo dispuesto por el artículo 1.462 del Código Civil, concluyendo igualmente que, cuando de la propia escritura pública resulte o se deduzca claramente un momento distinto de puesta en poder y posesión de la cosa entregada, el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que efectivamente tenga lugar dicha puesta en poder y posesión del adquirente (véase, a título ejemplificativo y por ser sólo una de las más recientes, la contestación vinculante a consulta nº V1927-12, de 3 de octubre).

Diferencia temporal entre el momento de otorgamiento de la escritura pública y el momento de puesta en poder y posesión del adquirente que, añadimos nosotros, puede producirse en cualquier sentido, de tal forma que el devengo del Impuesto puede ser anterior o posterior a la fecha de otorgamiento de dicha escritura.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de enero de 2013. Nº de recurso 3272/2010.

Derecho a deducción – Denegación del derecho cuando resulte acreditado que el empresario o profesional sabía o debía saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude – Principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia sobre el acuerdo de liquidación dictado por la Administración tributaria (Diputación foral de Bizkaia), respecto del año 2004, por el que se deniega el derecho a la deducción del IVA a una Compañía pese al aparente cumplimiento de los requisitos formales exigidos, debido a que, a juicio de la inspección, se comprueba que esta última consigna como proveedores en sus facturas a una serie de empresas en las que ha quedado constatado que éstas no han podido suministrar a dicha Compañía las mercancías (materiales de recuperación) formalmente facturadas puesto que se trata de empresas sin contenido real, destinadas, como empresas interpuestas, a crear una apariencia que haga posible la adquisición de esas mercancías a

proveedores reales en “B”, es decir, sin reflejo contable. Un acuerdo de liquidación que fue refrendado tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia como por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Conviene recordar, a estos efectos, que a partir del 1 de enero de 2004 se instaura en la Ley del IVA el mecanismo conocido como de inversión del sujeto pasivo para regular el tratamiento de las entregas de bienes de los denominados materiales de recuperación, habiéndose establecido anteriormente desde el 1 de enero de 1995 y hasta el 31 de diciembre de 2003 un supuesto de exención para las entregas de estos materiales (exención que operaba salvo que la Administración tributaria autorizase al proveedor a renunciar a la aplicación de la misma).

En la sentencia se describe la que constituye, a juicio de la inspección, la forma de operar de la Compañía, en la que ésta se “autorepercute” el IVA señalando como proveedores a empresas que contaban con un domicilio ficticio y que carecían de la estructura necesaria para realizar los suministros.

La Compañía, en el recurso de casación interpuesto, denuncia infracción de los preceptos de la normativa comunitaria, estatal y vizcaína que determinan el derecho de los empresarios y profesionales a deducir las cuotas del IVA que soportan en casos de fraude, según han sido interpretados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del Tribunal Supremo.

A nuestro juicio, el interés de la sentencia no radica tanto en la conclusión alcanzada por el Alto Tribunal, que desestima el recurso de casación interpuesto por la Compañía por considerar que los hechos descritos en la sentencia recurrida constituyen una realidad que el Tribunal Supremo debe asumir -por lo que debe entenderse que ha quedado probado que la Compañía era conocedora de que las empresas proveedoras eran empresas sin contenido real-, sino más bien por la argumentación seguida por el Alto Tribunal, que sigue fielmente la jurisprudencia del TJUE.

A estos efectos, en nuestro anterior Boletín del mes de febrero de 2013 recogíamos la sentencia del TJUE de 31 de enero de 2013, en el asunto C-642/11, *Stroy trans EOOD*, en la que, a la cuestión prejudicial planteada de si los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica se oponen a la denegación del derecho a la deducción del IVA al destinatario de una factura cuando la Administración considere que no ha existido operación real sujeta al Impuesto -aún cuando no se hubiera regularizado o corregido el Impuesto repercutido por el expedidor de la misma-, el TJUE concluye que dichos principios deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto, si bien deberá acreditarse (mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le

incumben) que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional correspondiente.

A la luz de esta jurisprudencia comunitaria, y dado que el Tribunal Supremo considera que los hechos descritos en la sentencia recurrida constituyen una realidad que debe asumir y, por lo tanto, que ha quedado probado que la Compañía era concedora de que las empresas proveedoras eran empresas sin contenido real, concluye que cabe denegar el derecho a la deducción del IVA autorrepercutido, por lo que desestima el recurso de casación.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Civil. Sentencia de 15 de enero de 2013. Nº de recurso 912/2010.

Base imponible – Cantidades acordadas en concepto de indemnización por suministro de materiales defectuosos.

Hemos creído conveniente incluir en el Boletín del IVA esta sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, no porque en ella se hayan resuelto cuestiones jurídico-tributarias (posibilidad que le está vedada a esa Sala al corresponder la misma al orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo), sino por las implicaciones que dicha sentencia puede tener en la esfera jurídico-tributaria respecto de la aplicación del IVA.

Los hechos sobre los que versa la sentencia se refieren a un contrato de suministro de materiales firmado entre un proveedor y su cliente, en base al cual el primero se obliga a su suministrar al segundo una serie de materiales para la realización de unas obras por parte de este último.

Debido a que parte del material suministrado por el proveedor resultó inservible para los fines a los que iba destinados, el cliente demandó a su proveedor solicitando una serie de medidas que fueron estimadas por el Juzgado de Primera Instancia. Interpuesto recurso de apelación por parte del proveedor de los materiales ante la Audiencia Provincial, ésta estima parcialmente el recurso de apelación, fallando, en lo que aquí interesa, que se declare que i) el proveedor incumplió el contrato de suministro en lo referente al material defectuoso, ii) la resolución del referido contrato en cuanto a los materiales entregados defectuosos, y que iii) se condene al proveedor a la entrega de una cantidad dineraria en concepto de indemnización.

Presentado recurso de casación por parte del proveedor del material, la única que cuestión que finalmente plantea dicho recurso (al no haberse admitido previamente otros motivos de casación) es si de la cantidad dineraria que, según la sentencia impugnada, debe pagar el proveedor del material a su cliente en concepto de indemnización por la sustitución y reparación que tuvo que hacer este último de los materiales defectuosos

(sustitución y reparación que hizo mediante la contratación de terceros), debe o no deducirse el importe correspondiente al IVA.

En opinión de la parte demandante (proveedor del material) no procede el pago del referido importe en concepto de IVA fundamentalmente por dos motivos: porque si las obras de sustitución y reparación son realizadas por terceros y su cliente abona las cuotas del IVA correspondientes, éstas podrían ser deducidas por él, al ser un IVA soportado en la realización de sus actividades empresariales; y porque el artículo 78 de la Ley del IVA no incluye en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones.

Pues bien, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo desestima el recurso de casación –limitado, como decimos, al ámbito jurídico-privado y sin entrar, por tanto, en resolver ninguna cuestión jurídico-tributaria-, al considerar que la cantidad acordada por la sentencia recurrida en concepto de indemnización corresponde a las obras de sustitución del material defectuoso, material que, en su momento, fue entregado por el proveedor repercutiendo en factura el IVA correspondiente, impuesto que también tuvo que pagar el cliente a los terceros a las que encargó las reparaciones derivadas de la rotura de los materiales defectuosos.

De esta forma, entiende el Alto Tribunal que en *el “(...) ámbito de las relaciones contractuales entre los litigantes, el pago del IVA entre ellos no suscitaba controversia alguna, y el art. 78.Tres.1º de la Ley del IVA salva de no incluir en la base imponible precisamente las indemnizaciones que constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto”*. Afirmación esta última respecto al artículo 78.Tres.1º de la Ley del IVA que, a nuestro juicio, es ciertamente cuestionable, ya que a priori no cabría entender que la indemnización satisfecha por el proveedor de los bienes a su cliente es contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA realizada por este último.

Sin entrar a valorar la decisión del Tribunal Supremo por lo que respecta al ámbito de la jurisdicción civil, ha de reseñarse que esta decisión supone lógicamente que el proveedor de los materiales tenga un coste derivado del importe de la indemnización que satisface a su cliente y que se corresponde con la parte del IVA, la cual en principio, y en términos económicos, no habría sido coste para dicho cliente, ya que habría podido deducir el Impuesto cuando le fue repercutido por los terceros a los que encargó las reparaciones derivadas de la rotura de los materiales defectuosos. Circunstancia que no es evidentemente satisfactoria para el proveedor de los bienes, pero que deriva de la forma en que se articularon las distintas relaciones jurídicas.

Distinta solución se habría podido obtener si se hubiese acordado entre el proveedor de los materiales y su cliente, por ejemplo, que el primero se haría cargo de la sustitución de los materiales defectuosos, ya que en este

caso, y aún cuando el proveedor contratase con un tercero la realización de tales tareas de sustitución, el IVA que soportase como consecuencia de dichos trabajos sería deducible, por lo que no sería coste para el proveedor.

Por último, ha de señalarse que, de acuerdo con la sentencia recurrida, se declara la resolución del referido contrato en cuanto a los materiales entregados defectuosos. El artículo 80.Dos de la Ley del IVA establece que cuando por resolución judicial firme queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, la base imponible del IVA se modificará en la cuantía correspondiente.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 14 de enero de 2013. Nº de recurso 2434/2010.

Devoluciones - Devolución del IVA a empresas no establecidas - Establecimiento permanente - Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración excede de 12 meses - Cómputo del plazo de realización de los trabajos preparatorios realizados en el territorio de aplicación del IVA y del de terminación de las obras - Fechas de inicio y conclusión de las obras - Debe computarse desde que se inician los trabajos preparatorios hasta la emisión del Certificado de Aceptación Final.

En esta sentencia, relativa a la denegación de una devolución de cuotas del IVA soportadas por una empresa italiana que consideraba que no estaba establecida en el territorio de aplicación de dicho impuesto, el Tribunal Supremo analiza la posible existencia de un establecimiento permanente de dicha empresa en el citado territorio como consecuencia de las obras de construcción, instalación o montaje realizados por aquélla en tal territorio.

En lo que a la existencia de establecimiento permanente se refiere, la Administración tributaria considera que el procedimiento de devolución de las cuotas de IVA soportadas por la entidad actora no es el que corresponde, ya que estima que dicha entidad posee un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español, debido a que la misma ha realizado una obra de construcción, instalación o montaje cuya duración excede el plazo de 12 meses (plazo éste que la Administración tributaria considera que debe computarse desde el momento en el que se inician los trabajos preparatorios de la misma hasta el momento en que se emite el certificado de aceptación final de la obra). Este mismo criterio fue sostenido por la Audiencia Nacional en su sentencia de 10-2-2010.

El Tribunal Supremo confirma la Sentencia de la Audiencia Nacional, entendiendo que, efectivamente, las actividades preparatorias y auxiliares de la obra de instalación deben tenerse en cuenta a efectos del inicio del plazo previsto en el art. 69.Cinco de la Ley 37/1992. Por otra parte, el Tribunal Supremo declara que *“el criterio de interpretación que procede aplicar a casos como el que ahora resolvemos, es el de que una obra existe desde la fecha en la que el contratista comienza su trabajo o actividad hasta que los trabajos se terminan o se abandonan definitivamente.”* Por tanto, en cuanto

a la fecha de finalización de los trabajos, establece que “Reconociendo el valor del hecho material de la entrada en funcionamiento de la planta de fabricación el 11 de septiembre de 2004, sin embargo en la perspectiva jurídica de la noción de establecimiento permanente en cuanto elemento que determina el régimen fiscal del IVA sobre el que aquí se debate, cobra relevancia definitiva el Certificado de Aceptación Final antes reseñado, ya que es el que dio lugar al pago de la obra y a la transmisión del riesgo a su propietario, liberando así a la sociedad contratista recurrente de cualquier obligación complementaria en su ejecución, de modo que, de conformidad con lo argumentado en la sentencia recurrida, ha de considerarse que sea éste el momento en que cesa su "establecimiento" en España por razón de la obra contratada, porque hasta entonces debía de permanecer su presencia en el país a los efectos de atender las eventualidades que pudieran acontecer, obligación contractual de la que solamente quedó liberada una vez que se hubo emitido el mencionado Certificado.”

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 29 de enero de 2013. Nº de recurso 3052/2010.

Base imponible - Determinación de si los ingresos recibidos por la recurrente de compañías no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) son servicios de publicidad prestados a sociedades no establecidas en TAI y, por tanto, no sujetos al IVA conforme al art. 70.Dos de la Ley 37/1992, ni tienen la consideración de subvención, como así lo afirma dicha recurrente, o constituyen parte de la contraprestación, tal cual lo afirma la Administración y, por tanto, deben considerarse sujetos al IVA - Concesionarios de refrescos - Conceptuación de los gastos realizados en los descuentos a los denominados "Clientes Mundiales" - Las ayudas recibidas por la recurrente constituyen parte de la contraprestación de la venta de refrescos dado que se recibían como compensación de aplicar en dicha venta un precio inferior al de producción y se trataría de parte de la contraprestación procedente de terceras personas.

Los hechos a que se refiere esta Sentencia son los siguientes:

- a)** La entidad recurrente deducía las cuotas del IVA soportado que le eran repercutidas por dos entidades no establecidas en el TAI, compañías distribuidoras de latas de refrescos.
- b)** La deducción se efectuaba con base en facturas que respondían al concepto de prestación de servicios de publicidad y marketing.
- c)** La Inspección de los Tributos consideró que este proceder no se ajustaba a la realidad, al no estar acreditada la efectiva prestación de los servicios facturados, por lo que entendió que lo que se ocultaba era una compensación a las distribuidoras por el menor precio de producción al que se veían obligadas a vender los productos, lo que determinó que, por un lado, no admitiera la deducibilidad de las cuotas soportadas por los servicios de publicidad inexistentes, y, por otro, determinó que los

pagos encubiertos bajo el pretexto de prestación de servicios debieran incorporarse a la base imponible del IVA, como integrantes de la contraprestación por la venta de los refrescos a los consumidores finales, conforme dispone el art. 78. Uno y Dos de la Ley 37/1992.

La Audiencia Nacional mediante sentencia de 24-3-2009 confirmó en todos sus puntos lo propuesto por la Inspección de los Tributos.

La entidad recurrente en su recurso de casación ante el Tribunal Supremo no se opuso a la consideración que hacía la Inspección de la inexistencia de los servicios de publicidad y marketing, y, por ende, no negó la improcedencia de la deducción del IVA soportado. Su única impugnación iba dirigida exclusivamente a que fuera aplicable el artículo 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, y que no se integrara en la base imponible como importe de la contraprestación por la venta, además de su importe efectivo, el de las ayudas que se recibieron por servicios inexistentes y para compensar la rebaja del precio. No negaba que se recibiese la ayuda, sino que se diera a ésta la consideración de subvención.

El Tribunal Supremo declara que *“partiendo de que la ayuda existió, no cabe la menor duda de que esta ayuda, cualquiera que sea la naturaleza que se le otorgue, deviene necesariamente parte de la contraprestación, y, por tanto, de la base imponible, y ello porque la ayuda no deviene de la mera liberalidad o generosidad del proveedor, sino como compensación de la venta de los refresco a precio inferior al de producción. Se trataría, por tanto, de una especificación del concepto general de la base imponible del art. 78.Uno, en los casos en los que parte de la contraprestación procede de terceras personas.”*

9. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León - Burgos. Sentencia de 18 de enero de 2013. Nº de recurso 315/2011.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias - Renuncia a la exención – Requisitos formales – Exigencia de que se tenga en cuenta el destino previsible de los bienes.

En esta sentencia se plantea la aplicación de la renuncia a la exención de IVA de la venta, por parte de una compañía, de dos fincas urbanas a otra compañía. En un momento inicial, se analiza la aplicación o no de la renuncia por cuanto la escritura pública de compraventa no contenía mención expresa a dicha renuncia, si bien solamente se indicaba que la transmisión estaba sujeta a IVA y que la parte compradora había percibido el IVA correspondiente. En este sentido y en línea con la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2012, entiende el Tribunal que, a pesar que el artículo 8.1 del Reglamento de IVA establece que la renuncia a la exención deberá comunicarse fehacientemente al adquirente, se entenderá cumplido este requisito simplemente con la constancia en la propia escritura de haberse repercutido el IVA.

Ahora bien, el elemento más controvertido resulta el requisito sustantivo para la aplicación de la renuncia a la exención, por cuanto el adquirente deberá tener derecho a la deducción total del Impuesto soportado en función de su destino previsible, que a juicio del Tribunal en este caso será la entrega de viviendas o arrendamiento de viviendas. Tal y como establece el artículo 99.2 de la LIVA: *“las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.”* En este sentido, el Tribunal no comparte las consideraciones invocadas por la sentencia del TSJ de Cantabria de 14 de abril de 2008 por las que se sostenía la aplicación de la renuncia a la exención siempre que existiesen indicios que pudiesen determinar la futura deducción de las cuotas soportadas. En contrario, el Tribunal argumenta en el presente caso que corresponde a la parte compradora determinar el destino previsible de los inmuebles, entendiendo que *“la entidad mercantil recurrente no ha colmado la exigible argumentación fáctica o prueba de que el destino de los inmuebles adquiridos por los que no se admite la deducción no iba a ser el de vivienda o arrendamiento para uso de vivienda. Los criterios lógicos y prudentes de previsibilidad indican, en principio, que en una empresa cuyo objeto social es el arrendamiento de fincas urbanas, cuando los inmuebles adquiridos son viviendas, su previsible fin será el arrendamiento de viviendas exento del impuesto. El arriendo mixto como vivienda y despacho o consulta profesional o el arriendo a directivos de empresas, operaciones sí sujetas y no exentas, no será lo lógico y prudente como criterio de mera previsibilidad.”*

A pesar de que una vivienda puede ser objeto de arrendamiento gravado si ésta se destina a un uso mixto (vivienda y despacho) o de venta gravada en caso de que se renuncie a la exención, y por lo tanto el adquirente tendría el derecho a la deducción total del IVA soportado, no obstante, el Tribunal entiende que será la recurrente quien deberá probar efectivamente que será ese el destino previsible del inmueble.

Finalmente concluye el Tribunal que no procederá la deducción de las cuotas de IVA soportadas por su adquisición dado que el destino previsible de los bienes será una operación sujeta y exenta de IVA, por lo que no será de aplicación la renuncia a la exención de IVA.

10. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León - Valladolid. Sentencia de 30 de noviembre de 2012. Nº de recurso 599/2009.

Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes – Acreditación del transporte de los bienes con destino a otro estado miembro de la UE.

En el supuesto de hecho al que se refiere esta sentencia, se impugna la declaración del IVA por cuanto no se ajusta a derecho por no haberse acreditado realizadas las ventas a una empresa portuguesa con entrega de las mercancías fuera del territorio nacional que implicaría la aplicación del artículo 25 de la LIVA. En este sentido indica el Tribunal que *“frente a la afirmación de la demandante de haberse vendido los bienes a una empresa*

extranjera con domicilio en Portugal y cuyos bienes fueron trasladados al vecino país por los propios medios de la empresa compradora, la administración tributaria española sostiene que, al no estarse ante un acreditación completa de que los hechos sucedieron así, debe entenderse que se trató de una venta dentro del territorio nacional sometida al régimen general de la Ley que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido y no al especial aplicado por la contribuyente.”

Entiende el Tribunal que existe un criterio general de libertad de prueba en estos casos, llegando a valorar incluso que la duda sobre si los bienes se entregaron en Portugal o no, se despeja con el simple hecho de que así lo afirme la empresa compradora. Indica expresamente el Tribunal que carece de sentido cuestionarse la suficiencia de un documento emitido por la empresa receptora en la que afirma que la mercancía ha sido trasladada a Portugal, sobre todo teniendo en cuenta que para el Reglamento de IVA basta con un mero acuse de recibo del adquirente.

Concluye el Tribunal estimando la demanda presentada por la recurrente y entendiendo que efectivamente se estima justificada la venta de mercancías a una empresa portuguesa y por tanto se debe entender que se está ante una entrega intracomunitaria de bienes de conformidad con el artículo 25 de la LIVA.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4606/2010, de 24 de enero de 2013.

Base imponible – Modificación – Situación de concurso del cliente – Créditos incobrables.

En esta Resolución el TEAC se pronuncia acerca de la compatibilidad de los dos procedimientos previstos en la LIVA a efectos de modificar la base imponible en supuestos de créditos incobrables.

Para resolver a esta cuestión se remite a su reciente doctrina dictada mediante resolución de 20 de septiembre de 2012, reproduciéndola.

En primer lugar el TEAC nos indica que la LIVA no establece de forma expresa la incompatibilidad entre los supuestos de modificación de la base imponible de créditos incobrables y la modificación de la base en concurso de acreedores.

No obstante, señala que puede ocurrir que la existencia de concurso de acreedores haga inviable la acción judicial de reclamación de cantidad y, por tanto, la posibilidad de acudir a la modificación de la base imponible por crédito incobrable, y establece que para determinar los efectos de acudir a uno u otro procedimiento deben distinguirse los supuestos que se indican a continuación, partiendo de la suposición de que la entidad deudora es declarada en concurso de acreedores en algún momento:

- a) La entidad acreedora, a la vista de la declaración del concurso de acreedores de su deudora, acude al procedimiento regulado por el artículo 80.Tres de la LIVA, el específico para las situaciones de concurso.

La utilización de este mecanismo se admite por el Tribunal siempre que se respeten los plazos para ello, es decir, un mes para emitir la factura rectificativa desde que se publica en el BOE el Auto de declaración de concurso y otro mes para comunicar la rectificación a la Administración.

Según el TEAC si se apurasen los plazos también supondría una personación tardía de la Hacienda Pública en el proceso concursal, en base a ello, rechaza los motivos por los que la DGT fundamenta la incompatibilidad de ambos mecanismos.

- b) La entidad acreedora, acude al procedimiento de modificación de la base imponible previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA.

El Tribunal hace hincapié en que para acudir a este mecanismo es necesario que haya transcurrido un año desde el devengo del IVA sin

que se haya obtenido el cobro, y que el acreedor haya reclamado judicialmente el cobro al deudor.

El problema que puede surgir al utilizar este mecanismo en situaciones en que el deudor se encuentre en concurso de acreedores es que no se pueda reclamar judicialmente el cobro al deudor. En este sentido, el TEAC distingue cuatro supuestos:

1. Que exista reclamación previa a la declaración de concurso

Si existe reclamación previa a la declaración de concurso, una vez transcurrido el año desde el devengo será posible modificar la base imponible mediante el mecanismo previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA aunque se haya dictado un Auto de declaración de concurso del deudor y no se haya modificado la base imponible en los plazos del artículo 80.Tres de la LIVA.

2. Que no exista reclamación previa a la declaración de concurso

Al ser el concurso incompatible con los procedimientos de ejecución general que se dirijan contra el patrimonio del deudor, la demanda no sería admitida a trámite lo que produciría que no se tendría por interpuesta. Por ello, al no poderse cumplir uno de los requisitos que exige el artículo 80.Cuatro de la LIVA para valerse de este mecanismo, el único mecanismo posible para modificar la base imponible sería el del artículo 80.Tres de la LIVA.

3. Posibilidad desde el 14 de abril de 2010 de que la reclamación de las cantidades se efectúe por medio de requerimiento notarial.

Al introducirse en la LIVA la posibilidad de requerir notarialmente las cantidades adeudadas, ya no será imposible cumplir las formalidades que exige el 80.Cuatro de la LIVA por lo que el acreedor podría valerse de cualquiera de las dos vías para modificar la base imponible.

4. Supuesto específico de la D.T. 3ª de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

La Ley 4/2008 vino a reducir el plazo que debía transcurrir entre el devengo del Impuesto y el impago del deudor para modificar la base imponible conforme al artículo 80.Cuatro de la LIVA de dos a un año, estableciendo un régimen transitorio para aquellos supuestos en los que a la entrada en vigor de dicha modificación haya transcurrido más de un año, pero menos de dos. En dicho supuesto se podrá modificar la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley 4/2008.

No obstante, queda asimismo establecido, que si antes de que transcurran los tres meses desde la entrada en vigor de la citada Ley se publica en el BOE un Auto de declaración de concurso del deudor, la modificación de la base imponible deberá hacerse por el procedimiento del artículo 80.Tres de la LIVA.

Este es el único supuesto en que la Ley obliga a modificar la base imponible por uno u otro procedimiento.

c) Supuesto de operaciones posteriores a la declaración de concurso.

En el caso de operaciones posteriores a la declaración de concurso su importe no va a formar parte de la masa pasiva del concurso (créditos con privilegio general), sino que se trata de un crédito contra la masa (la calificación del crédito se determinará por la Administración concursal y en última instancia por el Juzgado de lo Mercantil).

Por tanto, si el acreedor de un crédito nacido con posterioridad a la declaración del concurso ve su crédito impagado y quiere modificar la base imponible el único mecanismo para ello será el previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, ya que el 80.Tres está previsto para operaciones en las que el devengo se haya producido con anterioridad al Auto de declaración de concurso.

Por todo lo expuesto, el TEAC concluye que no encuentra incompatibilidad alguna entre los mecanismos previstos por el 80.Tres y 80.Cuatro de la LIVA para modificar la base imponible.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 470/2011, de 24 de enero de 2013.

Lugar de realización del hecho imponible - Prestación de servicios de organización para terceros de congresos, ferias y exposiciones de carácter comercial - Consideración de establecidos en el territorio de aplicación del IVA de quienes prestan estos servicios.

En esta resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncia sobre la localización en el territorio de aplicación del IVA español (TAI) de un servicio prestado por una entidad a uno de sus clientes (siendo ambos residentes fiscales en Alemania), consistente en un paquete organizado dónde se realizaban demostraciones sobre las prestaciones de un tipo de automóvil (la normativa aplicada por este Tribunal a este asunto es anterior a la última modificación de las reglas de localización).

En primer lugar, entiende el TEAC que debe analizarse el significado del término “publicidad”, con el objeto de determinar si los servicios prestados por la reclamante tienen la consideración de servicios publicitarios o por el contrario, de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial, ya que el artículo 23.1 del RIVA determina lo siguiente:

“En los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del número 5º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto, se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad.

No se comprenden en los citados servicios de promoción los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial, que tendrán la consideración de servicios similares a los comprendidos en el artículo 70, apartado uno, número 3º, letra a), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

El citado artículo 70.Uno.3º.a) establece que se consideraban localizados en el TAI los servicios consistentes en la organización de eventos, ferias, y exposiciones de carácter comercial cuando se presten materialmente en dicho territorio. Mientras que la regla del artículo 70.5º.c) localiza los servicios de publicidad en la sede del prestador.

Llegados a este punto el TEAC se remite a la jurisprudencia comunitaria, a efectos de determinar el concepto de *“prestaciones de publicidad”* por entender que se trata de un concepto comunitario entendiendo el TJUE, entre otras en su sentencia de 17 de noviembre de 1993, que quedan incluidas en el concepto de prestaciones de publicidad las actividades de promoción entendidas como *“la venta de mercancías a precio reducido, la distribución gratuita de productos, la prestación de servicios a precio reducido o gratuitamente, o la organización de un cóctel o un banquete, cuando 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, a fin de incrementar sus ventas.”.*

Partiendo de los anteriormente expuesto, concluye el TEAC que la entidad reclamante organizó diferentes eventos en el TAI destinados a distintos clientes que se desplazaron a dicho territorio, ofreciendo en el mismo una pluralidad de servicios sin perjuicio de que tales eventos tuvieran una finalidad de promoción, debiendo, por tanto, encuadrarse en el artículo 70.Uno.3.a) de la LIVA y en consecuencia localizarse en el TAI, lugar donde efectivamente se prestan.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2183-12, de 14 de noviembre de 2012

Exenciones - Arrendamiento de vivienda – La arrendataria es una asociación sin ánimo de lucro que destina la vivienda arrendada a cederla gratuitamente a personas necesitadas.

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

“La consultante es una persona física, propietaria de una vivienda, que tiene intención de destinarla al arrendamiento sin opción de compra, para uso exclusivo de vivienda. El arrendatario es una asociación sin ánimo de lucro que la destinará, exclusivamente, para vivienda permanente de personas con discapacidad intelectual. La asociación arrendataria presta dichos servicios a título gratuito.”

La DGT analiza la posibilidad de aplicar al arrendamiento objeto de consulta la exención prevista en el artículo 20.uno.23º de la Ley del IVA. En este sentido, entiende que la regulación de esta exención no tiene un carácter objetivo, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender su posible aplicación al uso de la edificación, siendo procedente la exención cuando el destino efectivo del edificio objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso. Además, entiende la DGT que, de la redacción del precepto, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario.

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

No obstante, en el supuesto objeto de consulta, la DGT determina que la Asociación no tiene la consideración de empresario o profesional al no percibir contraprestación alguna de las personas que ocupan la vivienda arrendada a las que cede su uso, actuando como consumidor final y, por tanto, el arrendamiento de la vivienda realizado a la Asociación estará sujeto pero exento del IVA, no debiendo el arrendador repercutir el Impuesto al arrendatario.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2324-12, de 5 de diciembre de 2012

Operación intracomunitaria de “ventas en consignación” – Existencia de únicamente una entrega intracomunitaria en el país de origen y una adquisición intracomunitaria en el país de destino; o existencia de una entrega interior en el país de origen, una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes en el país de origen, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria en el país de destino y una entrega interior en el país de destino.

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

“Una empresa alemana no establecida envía mercancías a los almacenes de su único cliente en el territorio de aplicación del Impuesto. El cliente adquiere la posesión de las mercancías desde la recepción asumiendo los riesgos de las mismas. El contrato de compraventa y la facturación de la misma se

realizan por la venta y retiro de las mercancías por parte del cliente de la empresa alemana para su utilización comercial”.

La DGT analiza el alcance del concepto de entrega de bienes teniendo en cuenta tanto lo establecido a tal efecto en la Ley del IVA y en la Directiva como la interpretación que de este concepto estableció el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia del 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Asunto C-320/88, donde se establece que el concepto de entrega de bienes incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho.

En este sentido, la DGT concluye que el concepto de entrega de bienes es un concepto comunitario que debe de tener una interpretación también comunitaria y a la hora de determinar la entrega de bienes hay que tener en cuenta las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa.

Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades.

Una vez analizada la jurisprudencia del TJUE y sobre la base de una consulta previa del año 2007 (V2730-07), la DGT entiende que en el caso cabe concluir que los envíos que desde Alemania se realizan a los almacenes del cliente final en España y en los que, el cliente, desde el momento de la recepción, asume el riesgo sobre los productos depositados y dispone de los mismos para su uso, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna, se configuran como entregas intracomunitarias en Alemania de la que será sujeto pasivo la empresa germana y una adquisición intracomunitaria de bienes de la que será sujeto pasivo el cliente español, sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta lo anterior, la consultante alemana no realizará una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto, no encontrándose obligada a la presentación de la declaración recapitulativa de este tipo de operaciones, modelo 349, sino que será el cliente español, establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, quien deberá formular la citada declaración como sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria de bienes.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2291-12, de 3 de diciembre de 2012

Exenciones – Concurrencia de exenciones - Supuesto de hecho que reúne los requisitos exigidos para que puedan resultarle aplicable dos supuestos de exención distintos: entrega intracomunitaria de bienes y entrega de bienes con destino a determinados buques.

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

“La consultante se dedica a la compraventa de efectos navales y de uso marino para buques de pesca. En su actividad entrega efectos en barcos no españoles, pero sí comunitarios, amarrados en puertos españoles, que los incorporarán a bordo y los transportarán a sus países de matrícula.”

La DGT analiza cómo debería ser calificada la operación, bien como una entrega intracomunitaria de bienes o bien como una operación asimilada a la exportación. Para resolver esta cuestión, se analizan los requisitos legales que definen ambas operaciones.

Los artículos 22 y 25 de la Ley del IVA recogen los requisitos y elementos que conforman la exención en las operaciones asimiladas a las exportaciones y las exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro, respectivamente.

Teniendo en cuenta que, la operación objeto de consulta encajaría a priori en los dos supuestos antes mencionados la DGT recuerda en esta consulta el carácter marcadamente formalista del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo el análisis de estas formalidades las que determinarán la naturaleza de la operación.

Por lo tanto, al poderse encuadrar la operación objeto de consulta, indistintamente, dentro del ámbito de los dos artículos anteriormente citados, es necesario determinar la naturaleza de la misma con arreglo a lo establecido en los artículos 10 y 13 del desarrollo reglamentario del IVA.

Concluye la DGT que en primer lugar para determinar la naturaleza de estas operaciones deberá observarse al desarrollo reglamentario de los artículos 25 y 22 de la Ley del IVA, que condiciona las exenciones a las entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro y las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones al cumplimiento de determinados requisitos.

Por otro lado, también habrá que atender a la obligación de declarar las entregas intracomunitarias de bienes en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349) o las operaciones asimiladas a exportaciones en un documento aduanero, por lo que la declaración de una u otra forma determinará la naturaleza de la operación.

Por lo tanto, en esta contestación la DGT no da una respuesta cerrada a la consulta planteada, sino que se remite al cumplimiento de los elementos reglamentariamente establecidos para poder calificar la operación como una operación asimilada a la exportación o como una entrega intracomunitaria de bienes.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2295-12, de 3 de diciembre de 2012.

Base imponible – Modificación – Quitas - Modificación del precio inicialmente pactado posterior al devengo de la operación y con independencia del plazo transcurrido desde que aquél tuvo lugar, y siempre sin que se hubiera iniciado un proceso concursal - Procede la modificación de la base imponible en la cuantía correspondiente, debiendo expedirse y remitirse a los clientes deudores una factura rectificativa, y una vez cumplido este requisito se podrá minorar el importe del IVA cuya repercusión se rectifica.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la procedencia de la modificación de la base imponible cuando una entidad mercantil, en atención a las relaciones comerciales existentes con sus clientes, acuerda con éstos una modificación en el precio inicialmente pactado (quita) con posterioridad al devengo de la operación y con independencia del plazo transcurrido desde que aquél tuvo lugar, y siempre sin que se hubiera iniciado un procedimiento concursal.

En dichos supuestos, entiende la DGT que la base imponible del IVA podrá modificarse en la cuantía correspondiente. A tal efecto, la entidad mercantil consultante deberá expedir y remitir a sus clientes deudores una nueva factura o documento sustitutivo en el que se rectifique la cuota repercutida, en la forma prevista en el Reglamento de facturación. Asimismo, añade la DGT, es condición para proceder a la disminución de la base imponible que la factura en la que se rectifique la cuota repercutida se remita al destinatario de las operaciones, según lo establecido en los artículos 15 y siguientes del citado Reglamento de facturación. Cumplido lo anterior, señala la DGT, la entidad consultante podrá minorar el importe del IVA cuya repercusión ha rectificado en la declaración-liquidación del periodo de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido la factura rectificativa o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2319-12, de 5 de diciembre de 2012

Base imponible – Modificación - Créditos incobrables y/o concurso de acreedores – Medios válidos de prueba envío de factura rectificativa – Plazo para efectuar la modificación.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre determinados aspectos básicos en relación con los diferentes medios válidos de prueba del envío fehaciente de la factura rectificativa al deudor y sobre el plazo para la modificación de la base imponible a efectos de IVA en los casos en que el deudor se encuentre inmerso en un concurso de acreedores.

En esta consulta se plantean dos cuestiones diferenciadas, a las cuales la DGT atiende de manera separada.

- a) La primera de las consultas se encuadra dentro de los supuestos que recoge el artículo 80.3 y 80.4 de la Ley del IVA de modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas o haya sido declarado en concurso de acreedores.
- b) La segunda de las consultas planteadas versa sobre el plazo máximo de que se dispone para modificar la base imponible cuando el deudor se encuentre bajo un procedimiento concursal.

En relación con la primera consulta planteada sobre cuáles son los medios de prueba válidos para acreditar que se ha producido el envío de una factura rectificativa al deudor, la DGT alude a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 21 de septiembre de 2010, en relación con un supuesto similar, en el que indica que de acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Es decir, que en todo caso corresponde a la entidad consultante acreditar la remisión y expedición de la factura rectificativa al destinatario.

En este sentido, la DGT concluye argumentando que, dado que la normativa española del IVA no prevé medios de prueba específicos a tal fin y, por tanto, la sociedad consultante podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho, la DGT no puede especificar cuáles son los medios idóneos para acreditar la remisión y expedición de la factura rectificativa al destinatario, en el supuesto objeto de consulta, ya que no están contemplados de forma explícita en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo.

En relación con la segunda de las consultas planteadas sobre el plazo máximo en que se puede modificar la base imponible cuando un deudor se encuentre bajo un procedimiento concursal, la DGT llega a la conclusión de

que conforme a la nueva redacción de los artículos 190 y 191 de la Ley Concursal dada por la Ley 38/2011, no cabe realizar una distinción entre si se trata de un concurso abreviado o general.

La nueva redacción establece que tanto en el procedimiento general como en el abreviado el plazo para la comunicación de créditos será de un mes desde la publicación oficial del concurso en el BOE.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2362-12, de 11 de diciembre de 2012.

Reglas de localización – Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena - Empresa española que intermedia en las ventas de empresas de terceros países, sin intervenir en el transporte de mercancías, y facturando sus servicios a dichas empresas extranjeras.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de los servicios de mediación realizados por una empresa española, en territorio español, para empresas situadas en Hong Kong y Tailandia, en relación con las ventas de las citadas empresas extranjeras para empresas españolas, sin intervenir en el transporte de las mercancías.

En primer lugar, la DGT rectifica su anterior contestación a la misma consulta de fecha 17-4-2012, nº de consulta V0802-12, estableciendo en un principio la no sujeción al IVA español de los servicios de mediación prestados por la entidad española para entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA (TAI). No obstante, añade la DGT que en este supuesto puede resultar de aplicación la regla de la utilización o explotación efectiva de determinados servicios prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 en la medida en que los bienes objeto de venta en el TAI se vayan a utilizar y consumir en el mismo y que el servicio de mediación se desarrolle en dicho territorio mediante la búsqueda de clientes que estén interesados en su adquisición, procediendo, en tal caso, la sujeción al IVA de los mencionados servicios.

Finalmente, la DGT concluye que cuando resulte aplicable la sujeción al IVA de los servicios de mediación consultados, si las mercancías sobre las que se prestan los servicios son importadas en el territorio aduanero de la Unión Europea, dichos servicios tendrán la consideración de operación sujeta y exenta del IVA al tratarse de servicios que se incluyen en la base imponible de la importación de las mercancías conforme a lo previsto en el artículo 32.1.a.i) del Reglamento (CE) nº 2913/1992, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, y en el artículo 83.Uno de la Ley 37/1992.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2364-12, de 11 de diciembre de 2012

Exenciones – Tipo impositivo – Visitas a museos – Concepto de museo.

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

“La entidad consultante fabrica máquinas de asedio, que una vez acabadas, coloca de forma permanente en una finca rústica de su propiedad, al aire libre y vallada. Los clientes pagan una entrada por la visita.”

La DGT manifiesta en la contestación que, al no encontrarse definición sobre el concepto de museo en la normativa del IVA, es necesario acudir al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española donde se recogen distintas acepciones del término museo.

En este sentido, la acepción 3ª del Diccionario sería aplicable al caso planteado en la consulta planteada, al ser *un lugar donde se exhiben objetos o curiosidades que pueden atraer el interés del público, con fines turísticos.*

Una vez aclarado el concepto de museo y su aplicabilidad al caso objeto de consulta, la DGT realiza un análisis sobre si la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 14º de la Ley del IVA es aplicable o no. La DGT concluye que no será de aplicación la exención al ser la consultante una entidad mercantil.

Finalmente, la DGT establece que al no ser de aplicación la exención anteriormente mencionada, será de aplicación el tipo impositivo reducido del 10 por ciento al servicio de acceso al recinto donde se exponen por la entidad mercantil consultante las máquinas de asedio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91, apartado uno, 2, número 6º de la Ley del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2372-12, de 11 de diciembre de 2012.

Régimen especial del grupo de entidades – Perímetro subjetivo del Grupo - Mutua de Previsión Social a Prima Fija que participa en un 100% en una Fundación que a su vez participa en un 100% en otra Fundación - Dicha Mutua también participa directamente en un 44,35% en una sociedad inmobiliaria e, indirectamente, a través de su Fundación, en un 25% - La Fundación así como la entidad participada directa o indirectamente, incluso a través de una Fundación que tenga la condición de empresario o profesional, en al menos el 5% de su capital social o dotación fundacional, podrán aplicar el régimen especial cumpliendo los requisitos legalmente previstos - Una entidad que realice exclusivamente operaciones exentas y que haya optado por la aplicación del régimen especial debe presentar declaraciones-liquidaciones individuales - Los empresarios que formen parte de un grupo de entidades y vayan a aplicar el régimen especial deberán comunicar esa circunstancia a la Administración tributaria a través de la entidad dominante que presentará la comunicación en el modelo 039.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (REGE) en relación con los siguientes hechos:

“La consultante es una Mutualidad de Previsión Social a Prima Fija que se erige como entidad dominante de un determinado grupo de entidades. Entre otras, participa en una Fundación cuya dotación fundacional fue íntegramente realizada por la consultante. Esta Fundación participa en otra Fundación cuya dotación fundacional fue íntegramente realizada por la primera. Asimismo, la consultante participa directamente en un 44,35% en una sociedad inmobiliaria e, indirectamente, a través de su Fundación, en un 25%.”

Las cuestiones planteadas sobre dichos hechos fueron las siguientes:

- Si las referidas fundaciones y la sociedad inmobiliaria pueden optar por la aplicación del REGE como entidades dependientes, siendo la entidad consultante la entidad dominante.
- En caso afirmativo, si la Fundación en la que participa directamente la entidad consultante, que realiza exclusivamente operaciones sujetas y exentas, debe presentar una declaración de modificación en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores y las declaraciones mensuales correspondientes al IVA.

A tal efecto, la DGT ha contestado lo siguiente:

“1º.- La entidad o entidades dependientes habrán de tener, en todo caso, la consideración de empresarios o profesionales a la luz de lo dispuesto de manera específica por el artículo 163 quinquies. Tres de la Ley 37/1992.

Dicha condición habrá de deducirse de la definición recogida en el artículo 5 de esa Ley.

2º.- Una Fundación que, teniendo la condición de empresario o profesional, esté participada, directa o indirectamente, al menos en el cincuenta por ciento de su dotación fundacional total por otra entidad, debe ser calificada como entidad dependiente de ésta y, por consiguiente y cumplidos el resto de requisitos deducidos de la normativa del IVA, optar por la aplicación del REGE.

3º.- Una entidad participada de forma directa o indirecta, incluso a través de una Fundación que tenga la condición de empresario o profesional, en al menos el 50 por ciento de su capital social o dotación fundacional, podrá optar por la aplicación del REGE siempre y cuando se cumplan los demás requisitos previstos legalmente.

4º.- Una entidad que realice exclusivamente operaciones exentas estará obligada a presentar las declaraciones-liquidaciones individuales correspondientes (Modelo 322) como consecuencia de su opción por la aplicación del REGE.

5º.- Los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades y que vayan a aplicar el REGE deberán comunicar esta circunstancia al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración tributaria a través de la entidad dominante del grupo mediante la presentación de la correspondiente comunicación (Modelo 039).”

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2480-12, de 19 de diciembre de 2012.

Tipo Impositivo – Tipo reducido – Obras de rehabilitación, renovación o reparación de viviendas – Acreditación por el cliente del cumplimiento de determinadas condiciones exigidas para la aplicación del tipo impositivo reducido.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable, en relación al siguiente supuesto de hecho, tras las modificaciones contenidas en el Real Decreto-ley 20/2012:

“Ejecuciones de obras de albañilería, fontanería y carpintería, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios.”

En primer lugar, la DGT señala que respecto a las obras de rehabilitación en edificios terminados, se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento (10 por ciento a partir de 1 de septiembre de 2012), previsto en el artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la Ley del IVA a aquellas ejecuciones de obra de rehabilitación de edificaciones destinadas a vivienda que reúnan los

requisitos que señala el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra b), de la misma Ley, para ser consideradas como tal.

A este respecto, la DGT determina que en el caso planteado, las ejecuciones de obras de albañilería, fontanería y carpintería, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios en un edificio ya construido solo serán consideradas, desde el punto de vista cualitativo, entre las reseñadas en el artículo 20.uno.22º.b) de la Ley del IVA como obras de rehabilitación, cuando formen parte de un proyecto global de rehabilitación en el que más del 50 por ciento del coste total de dicho proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

No obstante lo anterior, en el caso de que se cumpliera la condición señalada en el párrafo anterior, tales obras deberán cumplir igualmente el resto de las condiciones señaladas en el citado artículo 20.uno.22º.b), para que sea aplicable a las mismas el tipo impositivo reducido, en particular, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

Señala la DGT que, en el caso de que no se cumplieran cualquiera de las condiciones arriba señaladas, las obras consultadas tributarán al tipo impositivo del 18 por ciento (21 por ciento a partir de 1 de septiembre de 2012), salvo que puedan ser consideradas obras de renovación y reparación.

Se considerarán incluidas dentro del concepto de renovación y reparación referido anteriormente, tributando al tipo impositivo del 8 por ciento (10 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012), las ejecuciones de obra de albañilería, fontanería y carpintería, colocación de suelos en vivienda, reparación y renovación de puertas y reparación y renovación de armarios, siempre que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto, y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas.

En cuanto al coste de los materiales aportados para una ejecución de obras de renovación o reparación, debemos señalar que los materiales que deben computarse para determinar si una operación tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios serán todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros.

Añade la DGT que, en ningún caso tendrán la calificación de “materiales aportados” aquellos bienes utilizados como medios de producción por el empresario que lleve a cabo las operaciones de renovación o reparación,

que no se incorporan materialmente al edificio al que la obra se refiere, tales como maquinaria, herramientas, etc. En particular, no tendrán la referida consideración de “materiales aportados” los andamios que el empresario que ejecuta la obra utiliza para la realización de la misma.

En el supuesto de referencia, el coste de los materiales es su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no sean objeto de comercialización y estos sean obtenidos por el propio empresario como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si en las obras consultadas la aportación de materiales no supera el límite del 33 por ciento referido (40 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012), y se cumplen el resto de las condiciones señaladas anteriormente, se aplicará a dichas obras el tipo impositivo del 8 por ciento (10 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012).

En caso contrario, y particularmente en el caso de instalación de suelos, armarios y puertas objeto de consulta, cuando la aportación de materiales por el empresario o profesional que ejecuta las obras supera el límite del 33 por ciento referido (40 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012), el tipo aplicable sería el general del 18 por ciento (21 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012).

Por último, la DGT propone que la consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2509-12, de 20 de diciembre de 2012.

Base imponible – Suplidos excluidos - Ejercicio de la opción de compra de un contrato de leasing inmobiliario con una entidad financiera - Repercusión del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos del transmitente al adquirente: no es un suplido por lo que formará parte de la base imponible de la transmisión del inmueble.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la inclusión en la base imponible del IVA correspondiente a una transmisión de un inmueble como consecuencia del ejercicio de la opción de compra de un contrato de leasing inmobiliario, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (IIVTNU) que el transmitente repercute al adquirente.

A tal efecto, la DGT, una vez analizada la normativa aplicable a dicho Impuesto y exponer los requisitos que deben concurrir para considerar a unas determinadas cantidades como suplidos a efectos del IVA, declara que el sujeto pasivo de aquél Impuesto, tratándose de una transmisión a título oneroso, será la entidad financiera transmitente. Por tanto, el referido

Impuesto será satisfecho por la misma en nombre propio, con independencia de que lo haga por cuenta de la entidad adquirente a quien posteriormente va a repercutir la cuota del mismo. En tales circunstancias, concluye la DGT, el referido pago no tendrá la consideración de “suplido” según lo previsto en artº 78.tres.3º de la ley 37/1992, debiendo incluirse en la base imponible de la venta del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2510-12, de 20 de diciembre de 2012.

Reglas de localización - Servicios publicitarios, de asesoramiento y de traducción prestados a una entidad establecida en Suiza, que no cuenta con establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español (TAI), pero que vende productos en este territorio a través de una filial que, como su distribuidora, utiliza su red comercial para colocar el producto en dicho territorio - Regla de la utilización o explotación efectivas del servicio - Se localizan en el TAI los servicios publicitarios, los de traducción y los de asesoramiento fiscal dado que se utilizan o explotan de manera efectiva en dicho territorio.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre el lugar de realización de unos servicios de publicidad, de asesoramiento fiscal y de traducción recibidos por una entidad establecida en Suiza que no cuenta con ningún establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español. La actividad comercial en España de esta empresa consiste en la venta de productos como mayorista, a través de su filial que, como su distribuidora, utiliza su red comercial para colocar el producto en todo el territorio nacional.

La DGT, en un principio, declara que conforme a las reglas generales del lugar de realización de las prestaciones de servicios las citadas prestaciones de servicios no están sujetas al IVA español. No obstante, valora si en estos supuestos resultaría aplicable el 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. Así, una vez expuestos los criterios que deben emplearse para la aplicación de dicho precepto, concluye lo siguiente:

“...parece deducirse que las prestaciones de servicios de publicidad y de traducción efectuados por empresarios o profesionales españoles a la entidad consultante se localizan en el territorio de aplicación del IVA en la medida en que se utilizan o explotan de manera efectiva en dicho territorio, toda vez que las operaciones a las que sirven tales servicios (publicidad de productos vendidos en España) han de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo.

En efecto, según se detalla la entidad consultante en su escrito, los servicios publicitarios se corresponden fundamentalmente con la publicidad y promoción de su marca comercial en España mediante el patrocinio de eventos deportivos y la publicidad por medios gráficos tales como lonas

publicitarias en edificios o vallas publicitarias. Asimismo, los servicios de traducción se refieren fundamentalmente a servicios de traducción simultánea en dichos eventos deportivos así como a la traducción de distintos contratos suscritos y autorizados desde Suiza.

Por lo que respecta a los servicios de asesoramiento fiscal, se indica en el escrito de consulta que los mismos se refieren a la redacción de contratos mercantiles y asesoramiento legal en relación con las diferentes relaciones comerciales llevadas a cabo en España así como en relación con la solicitud y obtención de las devoluciones del IVA que pudieran proceder en España, por lo que, en la medida en que tales servicios se utilizan de manera efectiva en España, han de entenderse igualmente localizados en el territorio de aplicación del Impuesto.”

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2512-12, de 20 de diciembre de 2012.

Base imponible – Modificación – Créditos incobrables - Reclamación de créditos incobrables mediante demanda de arbitraje - El requisito de reclamación judicial del cobro ha de considerarse cumplido cuando en el oportuno contrato se haya incluido una cláusula de arbitraje y efectivamente se acuda a la misma.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre si el convenio arbitral previsto en la Ley 60/2003, de Arbitraje, surte los mismos efectos que la reclamación judicial al deudor, para poder efectuar la modificación de la base imponible por créditos incobrables.

A tal efecto, la DGT en primer lugar considera que para la determinación de si puede entenderse cumplido el requisito previsto en el número 4º, del artículo 80, apartado cuatro de la Ley 37/1992, relativo a la instancia del cobro “mediante reclamación judicial al deudor”, cuando en los contratos se ha previsto acudir el recurso al arbitraje privado, habrá que tener en consideración lo previsto en la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje.

La DGT, una vez analizada dicha norma, declara que el convenio arbitral sustituye a la interposición de la correspondiente demanda judicial para la instancia de cobro (artículo 11), se ajusta a los principios de audiencia y contradicción (artículo 24), en su desarrollo se realizan las pruebas que sean necesarias (artículo 30) y culmina con un laudo que es ejecutable en los términos dispuestos por la citada Ley 60/2003. En esas circunstancias, y de acuerdo con la asentada doctrina de la DGT, concluye que las cautelas a las que responde la condición que se establece legalmente, según la cual no cabe la modificación de la base imponible por impago del destinatario si no se ha instado judicialmente el cobro por parte del acreedor, han de considerarse cumplidas cuando en el oportuno contrato se haya incluido una cláusula de arbitraje y efectivamente se acuda a la misma.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2519-12, de 20 de diciembre de 2012.

Base imponible – Modificación – Créditos incobrables – Operación entre partes vinculadas – Comunidad de propietarios y comunero.

A través de esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre si el procede o no modificar la base imponible en relación a una cuotas del IVA que tienen la consideración de incobrables.

Los hechos expuestos en la consulta son los siguientes:

“La entidad consultante es una comunidad de propietarios de un polideportivo. Uno de los socios de la citada comunidad, que se encuentra en situación de concurso voluntario de acreedores, ha dejado de pagar las cuotas ordinarias, destinadas al mantenimiento y sostenimiento de la instalación. Además de dichas cuotas, los socios abonan un precio por el uso de las instalaciones, inferior al abonado por los no socios.”

La DGT señala que, según se señala en el escrito de consulta, uno de los socios de la entidad consultante ha de dejado de pagar las cuotas ordinarias, destinadas al mantenimiento y sostenimiento de las instalaciones. Dichas cuotas, según se deduce de la citada consulta, son la contraprestación por la pertenencia a la comunidad que explota el polideportivo y el disfrute, en mejores condiciones que terceros, de la instalación, lo que constituye para la entidad consultante, que tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, la realización de una prestación de servicios, sujeta y no exenta a dicho impuesto, cuyos destinatarios son los citados socios.

A este respecto, concluye la DGT que, al tratarse de un crédito entre personas o entidades vinculadas, no procederá la modificación de la base imponible, pues es uno de los supuestos en los que no procede dicha modificación, conforme a lo establecido en el artículo 80, apartado cinco, número 1º, letra c) de la Ley del IVA.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2531-12, de 26 de diciembre de 2012.

Deducciones – Cuotas soportadas por bienes de inversión – Regularización de la deducción inicial - Transmisión forzosa de una parte de un bien de inversión que es una edificación, durante el periodo de regularización - La entrega de la edificación está sujeta y exenta del IVA sin posibilidad de renuncia a la exención - Para el cálculo de la deducción que debe regularizarse por la parte de dicho bien que se transmite se aplicará un criterio proporcional de reparto que, en el supuesto de consulta, podría atender a la superficie que ocupa la edificación respecto del total de la parte que va a ser transmitida.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre si procede la regularización de deducciones de un bien de inversión (inmuebles) que se transmite durante el periodo de regularización bien mediante una expropiación forzosa o en virtud de una obligación legal.

En primer lugar, la DGT concreta que, en el supuesto consultado, procede la regularización única prevista en el artículo 110 de la Ley 37/1992 aunque la entidad consultante se vea obligada a transmitir dicho bien. Por otra parte, dado que no se transmite la totalidad del bien de inversión sino una parte del mismo (edificación) que estará sujeta pero exenta del IVA sin posibilidad de renuncia, la DGT añade que para el cálculo del importe de la deducción que debe regularizarse por la parte de dicho bien que se transmite, se aplicará un criterio proporcional de reparto del que se deduzca de forma coherente la determinación de las cuotas soportadas que corresponde a cada parte. A tal efecto, teniendo en cuenta la naturaleza del bien de inversión que es objeto de transmisión (edificación), considera un criterio razonable atender a la superficie que ocupa respecto del total la parte que va a ser transmitida.

Por último, la DGT concluye que en el supuesto de que no se proceda a la transmisión del citado inmueble y, en su lugar, se constituya un derecho real de goce y disfrute sobre el mismo, no resultaría de aplicación el procedimiento de regularización citado anteriormente, al tratarse de una prestación de servicios y no una entrega de bienes a efectos del IVA.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2544-12, de 26 de diciembre de 2012.

Supuestos de no sujeción - Transmisión global del patrimonio empresarial – Unidad económica autónoma – Proceso de escisión de una sociedad mercantil.

A través de la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si la transmisión de determinados elementos patrimoniales en el marco de un proceso de escisión en dos entidades, se considera como una operación no sujeta al IVA, siendo el supuesto de hecho el siguiente:

“La consultante, entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y dedicada a la actividad aseguradora, va a escindirse en dos entidades.

Por una parte, transmitirá a una de las sociedades la totalidad de los trabajadores, inmuebles e infraestructuras en las que viene desarrollando la actividad, así como la parte mayoritaria de las provisiones técnicas, inmovilizado intangible y contratos de seguros. Por otra, transmitirá a la otra entidad el resto de las provisiones técnicas, inmovilizado intangible y contratos de seguro y el personal directivo que prestará sus servicios a tiempo parcial en las dos entidades beneficiarias de la escisión. Una vez concluida la operación, la entidad beneficiaria de la totalidad del inmueble y la infraestructura operativa suscribirá un contrato de prestación de servicios con la otra entidad para posibilitar que ésta pueda ejercer la actividad aseguradora.”

La DGT considera que, a raíz de la información suministrada, debe tenerse en cuenta que la entidad consultante va a escindir en dos entidades la actividad aseguradora de la compañía, pero la naturaleza de los elementos transmitidos correspondiente a cada una de las ramas de actividad que se segregan no será idéntica en ambas transmisiones.

Respecto de la transmisión a una de las entidades de todas sus provisiones técnicas, el inmovilizado intangible y los contratos de seguros afectos a una rama de la actividad aseguradora de la transmitente, así como la totalidad de los trabajadores, inmuebles e infraestructuras en las que viene desarrollando la actividad, la DGT entiende que parece deducirse que va a ser objeto de transmisión la totalidad de los elementos necesarios para el ejercicio de una actividad económica y, en consecuencia, supondrá la transmisión no sujeta al IVA de un patrimonio empresarial, en los términos referidos en el artículo 7.1º de la Ley de IVA.

Por otro lado, la otra entidad beneficiaria de la escisión va a adquirir las provisiones técnicas, el inmovilizado intangible y los contratos de seguros afectos a la otra rama de la actividad aseguradora de la transmitente, así como, a tiempo parcial, los servicios personal directivo, quienes prestarán sus servicios a ambas entidades beneficiarias de la escisión.

Con posterioridad, esta entidad suscribirá un contrato de prestación de servicios con la otra entidad, que fue beneficiaria de la totalidad del inmueble y de la infraestructura operativa para el uso del inmueble, infraestructuras, servicios de back-office, tales como el servicio a clientes, tecnologías de la información, gestión de pólizas, etc. Activos todos ellos necesarios para ejercer la actividad aseguradora.

A este respecto, la DGT entiende que la transmisión que va a efectuar la consultante a esta segunda entidad no constituye una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por

sus propios medios. Concluye la DGT, que falta de otros elementos de prueba, las transmisiones objeto de consulta estarán sujetas al IVA, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0038-13, de 3 de enero de 2013.

Reglas de localización - Sujeto pasivo - Entidad no establecida en el territorio de aplicación del IVA español que organiza una feria en dicho territorio para otra entidad que tampoco está establecida - Venta de entradas para el acceso a la feria - Servicios de mediación en nombre y por cuenta respecto de los servicios de los hoteles en los que se alojan los asistentes.

En esta consulta, la Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado sobre las reglas de localización aplicables en el IVA así como, en su caso, el sujeto pasivo de las operaciones a que se refieren los siguientes hechos:

“Una entidad establecida en Irlanda dedicada al desarrollo, licencia y promoción de productos y servicios informáticos, para dar a conocer las últimas tendencias tecnológicas, tiene la intención de organizar una feria en el territorio de aplicación del IVA. Para ello, subcontratará a una empresa del Reino Unido que contratará en nombre propio la mayoría de los costes de la organización del evento. La entidad irlandesa obtendrá ingresos por la venta de entradas para asistir al evento, por el servicio de organización del evento prestado a los distintos expositores y por la mediación en nombre y por cuenta de los hoteles en los que se alojen los asistentes al evento.”

La DGT comienza estableciendo, reiterando su criterio, que *“los servicios prestados por la consultante podrían constituir, o bien servicios de organización de ferias, o bien servicios de cesión de espacios para la celebración de dichos eventos por terceros, pero, en todo caso, de carácter complejo, por cuanto se componen de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y forman una única prestación. Por lo que se refiere a los servicios de montaje e instalación de stands y pabellones en ferias y exposiciones, en la medida en que los stands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos stands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los stands en sí mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios. Por el contrario, si los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir unas pautas fijadas por el organizador del evento, los servicios que tengan por objeto dichos stands podrán considerarse accesorios a la organización de ferias o exposiciones siempre que la feria se celebre una sola vez o varias veces pero en el mismo lugar. Finalmente, de no poder encuadrar los servicios en ninguna de las dos categorías anteriores, califica, siguiendo la jurisprudencia del TJUE, los*

servicios de diseño, arrendamiento y montaje de puestos de ferias y exposiciones como arrendamiento de bienes muebles corporales.”

Por otra parte, la DGT concreta que “el supuesto planteado consiste en la preparación de una feria organizada y comercializada por un empresario establecido en Irlanda (entidad consultante), que será el propietario de la misma, si bien se subcontrata a otra entidad establecida en Reino Unido para su organización y que el servicio prestado por la consultante a cada uno de los distintos expositores incluye la cesión de espacios, servicios audiovisuales (videos de reproducción continua, murales de video, pases de demos técnicos, etc.), gestión de anuncios publicitarios (banners en el evento, logos en las exposiciones, etc.), la gestión del acceso de la prensa especializada y el servicio de catering cuando éste sea solicitado por el expositor.”

La DGT deduce de todo ello que:

- El servicio principal junto con los servicios accesorios prestados por la consultante a los distintos expositores constituyen, en esencia, algo más que la mera cesión de uso de un inmueble o del puro arrendamiento de un bien mueble como pudiera ser el stand,
- Los servicios prestados por la consultante a los expositores constituyen un servicio complejo de organización de ferias, dado parece que los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir unas pautas fijadas por el organizador del evento. Y que los servicios de gestión de anuncios publicitarios y servicios audiovisuales no se prestan de forma individualizada y en particular a cada uno de los expositores, sino que son servicios generales ofrecidos a los expositores en el seno de la feria organizada por el consultante. Todo ello permitiría calificar en este supuesto los controvertidos servicios como prestaciones accesorias a un servicio de organización de ferias o exposiciones.

Por último, la DGT finaliza estableciendo que:

a) Se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios prestados por la entidad consultante:

- Servicios por la venta de entradas para el acceso a la feria, por cuanto dicha feria tiene lugar efectivamente en el citado territorio y tanto cuando los asistentes sean empresarios o profesionales (artículo 70.Uno.3º de la Ley 37/1992) como cuando se trate de destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales (artículo 70.Uno.7º de la Ley 37/1992).
- Servicios de mediación en nombre y por cuenta de los hoteles en los que se alojen los asistentes al evento (artículo 69.Uno. 1º de la Ley 37/1992).

b) El sujeto pasivo de las operaciones efectuadas por la entidad consultante, realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, será en cada caso:

- La propia entidad consultante, por la venta de entradas para el acceso a la feria cuando los destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales o sean empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Los empresarios o profesionales adquirentes de las entradas para el acceso a la feria, cuando se encuentren establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Los hoteles situados en el territorio de aplicación del Impuesto destinatarios de los servicios de mediación en la contratación de los mismos por parte de los asistentes a la feria.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0248-13, de 29 de enero de 2013.

Exenciones – Servicios prestado por Agrupación Europea de Interés Económico para sus miembros - Criterios interpretativos sobre la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del IVA en su nueva redacción dada por la Ley 17/2012.

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre los criterios que deben utilizarse para la aplicación de la exención prevista para las Agrupaciones Europeas de Interés Económico en el artículo 20.Uno.6º de la Ley 37/1992 en su nueva redacción dada por la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013.

Dado su interés pasamos a reproducir a continuación los aspectos más interesantes de la contestación.

“2.- De acuerdo con la doctrina de esta Dirección General, que aún debe entenderse plenamente vigente tras la citada modificación, la aplicación a las operaciones realizadas por la consultante de la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del Impuesto, está condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Que se trate de prestaciones de servicios, con exclusión, por tanto, de las entregas de bienes. El mencionado beneficio sólo procede respecto de las prestaciones de servicios realizadas por las citadas uniones o agrupaciones, con exclusión de las entregas de bienes, salvo aquellas entregas de carácter marginal o circunstancial que se refieran a los bienes que hayan sido utilizados por la propia entidad en el desarrollo de su actividad de asistencia a los socios.*

b) Que los servicios sean prestados por las uniones o agrupaciones que se constituyan sin fin de lucro, sin que puedan tener beneficios para sí mismas ni para distribuir entre sus socios. Dichas entidades sólo podrán exigir a sus socios el reembolso de los gastos hechos en común, en la forma prevista en sus estatutos.

c) La agrupación debe realizar una actividad auxiliar de la desarrollada por sus socios, sin que pueda sustituir a éstos en el desarrollo de su actividad principal.

d) La agrupación sólo puede prestar servicios a sus socios, quedando excluidas del beneficio aquellas agrupaciones que presten asimismo servicios a terceros o que realicen entregas de bienes, con la salvedad indicada anteriormente.

En particular, no pueden considerarse cumplidos los requisitos legales establecidos y no procede aplicar la exención contenida en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del Impuesto cuando la entidad presta servicios a terceros, ya que dicha circunstancia sería incompatible con el requisito establecido en la letra a) del citado precepto (que los servicios se utilicen directa y exclusivamente en el desarrollo de las actividades de sus socios) y vaciaría de contenido lo dispuesto en su letra b) (no habrá reembolso exacto de los gastos hechos en común cuando se obtienen ingresos de un tercero). La aplicación de la exención a una entidad que realizara simultáneamente actividades para terceros sería susceptible además de ocasionar distorsiones de competencia no permitidas por la normativa comunitaria.

e) La exención se aplicará a las agrupaciones o uniones de personas cualquiera que sea su forma asociativa, con o sin personalidad jurídica, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico creadas al amparo de la Ley 12/1991, de 29 de abril, pero con excepción de las sociedades mercantiles en sentido propio comprendidas en el artículo 122 del Código de Comercio (anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas y comanditarias).

3.- Además de los citados requisitos, deben reunirse los dos siguientes, cuyo contenido sí ha sido modificado por la nueva redacción dada por la señalada Ley 17/2012:

a) Que los miembros sean exclusivamente personas que ejercen actividades exentas o no sujetas que no originen el derecho a la deducción.

Este requisito difiere del previsto por el artículo 20.Uno.6º de la Ley 37/1992 en su redacción anterior, vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, en la cual se establecía que los miembros debían ser exclusivamente personas que ejercieran esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto, considerándose que concurría este

requisito cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto no excedía del 10 por ciento del total de las realizadas.

Por tanto, de acuerdo con la nueva redacción introducida por la Ley 17/2012, para la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la Ley del Impuesto únicamente será necesario que los miembros realicen una actividad exenta o no sujeta que no origine el derecho a la deducción, es decir, que estén sometidos a la aplicación del régimen de prorrata, no siendo necesario que esta prorrata sea inferior al 10 por ciento.

Por consiguiente, de acuerdo con la redacción vigente desde el 1 de enero de 2013, para la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.6º, será necesario que los miembros de la unión o agrupación sean exclusivamente personas que ejercen actividades exentas o no sujetas que no originen el derecho a la deducción y que les obligue, por tanto, a aplicar la regla de la prorrata a que se refiere el artículo 102 de la Ley del Impuesto.

En particular, el apartado dos del citado artículo 104, dispone lo siguiente:

“Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquéllas que no originen el derecho a deducir.”.

A los efectos de determinar cuando las operaciones originan o no el derecho a la deducción, habrá que estar a lo establecido en el artículo 94 de la Ley del Impuesto.

Por lo que al objeto de consulta se refiere, se incluirán en el numerador y denominador de la prorrata, dentro del concepto de operaciones que originan el derecho a la deducción, las siguientes operaciones:

- Operaciones sujetas y no exentas realizadas por el miembro de la agrupación pero en las que se produce la inversión del sujeto pasivo (artículo 94.Uno.1º.a) de la Ley del Impuesto). Estas operaciones, en contra de lo que manifiesta la consultante en su escrito, sí se encuentran gravadas y originan el derecho a la deducción, con independencia de que el sujeto pasivo sea el destinatario de las mismas.

A la inversa, no se deben incluir aquellas operaciones efectuadas por otro empresario o profesional y respecto de las cuales el miembro de la agrupación resulta ser sujeto pasivo del Impuesto, con independencia de que dicha operación se encuentre o no exenta.

- Operaciones no sujetas, por no estar localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, pero que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo (artículo 94.Uno.2º de la Ley del Impuesto).

- Operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.3º de la Ley del Impuesto, como son, en concreto, "las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16º y 18º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado."

b) Los servicios prestados deben ser necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales de los socios y utilizarse directa y exclusivamente en las actividades de los socios que fundamentan la exención.

Asimismo y con el fin de seguir permitiendo la aplicación de esta exención a las uniones y agrupaciones cuyos miembros ejerzan una actividad esencialmente exenta en los términos previstos en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará también esta exención cuando el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que no originen el derecho a la deducción siempre que, en estos casos, la prorrata de deducción no exceda del 10 por ciento.

4.- El incumplimiento de los requisitos mencionados en los dos apartados anteriores supondrá la pérdida de la exención del Impuesto para el conjunto

de las actividades desarrolladas por la entidad, ya que la Ley exige su concurrencia sin contemplar su cumplimiento parcial u ocasional.

Asimismo, es necesario señalar que estos requisitos son de aplicación a las entidades miembros de una agrupación que se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español.

En los supuestos en los que, como consecuencia de la aplicación de las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, los servicios prestados por una Agrupación de Interés Económico (u otra de las referidas en el artículo 20.Uno.6º de la Ley 37/1992) que se encuentre establecida en un Estado distinto de España a un miembro establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, se entiendan realizados en este último territorio y tenga lugar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, los requisitos previamente citados deberán concurrir en la entidad establecida en este territorio, sin perjuicio del cumplimiento por parte de la tal agrupación de los requisitos establecidos por la legislación del Estado de establecimiento que corresponda.

Adicionalmente, se debe advertir que, en el caso de que la entidad miembro de la agrupación esté establecida en el territorio de aplicación del Impuesto pero disponga de uno o varios establecimientos permanentes situados fuera de dicho territorio, los mencionados requisitos deberán observarse con respecto a la sede establecida en el territorio de aplicación del Impuesto español. Por lo que respecta a los distintos establecimientos permanentes habrá que estar a la legislación del Estado en la que los mismos se encuentren situados.

5.- Respecto a la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.6º de la Ley 37/1992 a una agrupación en la que alguno de sus miembros no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, como es el caso de la entidad francesa a que se refiere el escrito de consulta, este Centro Directivo ya ha manifestado en otras ocasiones su criterio (véanse, entre otras, contestación a consulta tributaria con número de referencia 363/03, de 6 de marzo) señalando que nada impide que se pueda aplicar la exención en estos casos siempre y cuando se cumplan todos los requisitos previstos en el citado artículo.

En cuanto a los medios de prueba que pueden utilizarse para justificar el cumplimiento de tales requisitos por parte de los miembros no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, éstos serán los previstos con carácter general en los artículos 105 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre).

6.- Finalmente, como novedad, se debe señalar que, de conformidad con las modificaciones introducidas por la Ley 17/2012, ya no resulta necesario que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención prevista en el artículo 20.Uno 6º de la Ley del Impuesto.”

IV. World VAT News.

1. Albania - *New VAT exemptions*

Local supplies and import of iron and cement used as raw materials in the construction of hydropower stations.

The import and local supply of iron and cement used as raw materials in the construction of hydropower stations are VAT exempt in Albania. A Draft Ordinance of the Council of Ministers describing the procedures, criteria and other specifications for the application of the exemption has been prepared and submitted for approval.

The VAT exemption will be granted on presentation of an Exemption Authorization to be issued by the General Customs Directorate (in the case of imports) and the General Tax Directorate (in the case of local supplies). An Exemption Authorization must be issued by the relevant authorities within 30 days of submission of the required documentation. The tax authorities can overturn exemption authorizations, if, during a tax audit, they discover that purchases made under the exemption regime have not been used for the purpose of hydropower construction and are not physically present at the construction site. The exemption applies only to principals, not to subcontractors.

2. Albania - *Machinery and equipment directly related to certain investment contracts*

The import of machinery and equipment for the purpose of carrying out investment contracts valued up to ALL 50 million or investment contracts in small business enterprises, agro-business or active processing industries are VAT exempt in Albania. A Draft Ordinance of the Council of Ministers includes a list of the machinery and equipment directly related to investment contracts, and the procedures, criteria and other specifications for the application of the exemption.

The VAT exemption will be granted on presentation of an Exemption Authorization to be issued by the General Customs Directorate.

An Exemption Authorization must be issued by the relevant authorities within 15 days of submission of the required documentation.

Taxpayers importing machinery and equipment for resale purposes do not benefit from the VAT exemption.

3. Bahamas - Tax Reform White Paper published

The government of the Bahamas recently published a Tax Reform White Paper with three overarching objectives:

1. To secure an adequate revenue base in support of modern governance;
2. To establish a tax structure that promotes economic efficiency and stronger economic growth; and
3. To make the tax system more equitable.

As a means of achieving these objectives, it is proposed that a VAT be introduced as from 1 July 2014 as part of a fundamental reform of the tax system.

4. India - VAT applies to royalties received for use of trademark and sharing business know-how

A recent case before the Kerala High Court concerned the receipt of royalties from franchisees for the use of a trademark and a share of business know-how on which service tax had been paid, under the category of franchise services. The tax authorities sought to levy VAT on the consideration received, treating the transaction as a transfer of the right to use goods (a deemed sale) under Kerala's VAT law.

The single member bench of the Kerala High Court held that the trademark constituted "goods" and, based on the nature of the arrangement, the transaction represented a transfer of the right to use goods. The court distinguished the attributes set out by the Apex Court in another case (BSNL) involving the transfer of the right to use goods by observing that the case before the Apex Court did not involve the transfer of intellectual property, such as a trademark. The court also observed that the legality of levying service tax on the transaction was not an issue before the court, and it was up to the petitioner to challenge the same in appropriate proceedings.

5. Malaysia - Second Schedule of Service Tax Regulations 1975 Guide updated

On 29 January 2013, the Malaysian Royal Customs Department (MRCD) published on its website the updated general guidelines to the list of taxable and non-taxable items under the Second Schedule to the Service Tax Regulations, 1975 (STR 1975). The guidelines incorporate the changes made on the basis of decisions and customs rulings issued by the MRCD since February 2011. The affected service groups are as follows:

- i. Hotels
- ii. Restaurants located in a hotel with 25 rooms or fewer

- iii. Restaurants located outside hotels
- iv. Night clubs, dance halls, cabarets, health centres, massage parlours, public houses and beer houses
- v. Private clubs
- vi. Golf courses and driving ranges other than those in hotels and private clubs
- vii. Private hospitals
- viii. Insurance
- ix. Telecommunications
- x. Forwarding agents
- xi. Parking lots for motor vehicles
- xii. Motor vehicle service or repair centres
- xiii. Employment agencies
- xiv. Accountancy
- xv. Law
- xvi. Professional engineers
- xvii. Architects
- xviii. Land survey, valuation and agency services
- xix. Consultancy
- xx. Management
- xxi. Hire-and-drive cars
- xxii. Advertising.

6. Netherlands - *Policy change on sale and distribution of phone cards and subscriptions*

The CJEU ruled on the VAT treatment of the sale and distribution of phone cards and subscriptions in 2012 (Lebara). Partly in response to this decision, the Dutch State Secretary of Finance issued a decree that will become effective on 1 July 2013. Under the decree, the sale and distribution of phone cards and mobile telephone subscriptions will be deemed to be VAT taxable operations.

The tax point can differ depending whether there is a single-purpose or multi-purpose card or subscription.

As a result of the amended rules for selling and distributing phone cards and mobile telephone subscriptions, the VAT on costs attributable to the sale

and distribution of phone cards and mobile telephone subscriptions will become fully deductible.

7. Portugal - *Pro rata calculation by entities that develop leasing activities*

Recent jurisprudence has been published regarding the pro rata calculation by entities that develop leasing activities, indicating that the capital component of the rents charged to customers should be included in the numerator of the fraction (and not only the interest component, as the tax authorities have previously argued).

Appeals are likely to be filed by the tax authorities on the grounds that this conclusion distorts the principle of neutrality and that the effective remuneration is limited to the interest charged to the customer.

8. Portugal - *New invoicing rules*

There remains some confusion between taxpayers and Portugal's tax authorities regarding certain aspects of the new invoicing rules, namely in relation to the simplified conditions to implement electronic invoicing. Taxpayers should have filed the new report obligations for invoices issued in January by 25 February.

9. Romania - *VAT cash accounting system introduced*

A VAT cash accounting system, introduced on 1 January 2013, is mandatory for entrepreneurs with turnover below EUR 500,000, except for taxable persons registered directly/through a fiscal representative or that have a fixed establishment in Romania.

Taxpayers applying the system must collect and pay VAT related to their supplies of goods and services when they cash in their invoices, but no later than 90 days from the invoice date.

The right to a VAT deduction for such businesses, as well as for taxable persons acquiring goods/services from such businesses, is allowed only if there is proof that the invoice actually has been paid.

10. Romania - *Adjustment of taxable amount at market price*

Romania transposed the optional anti-fraud measures provided by article 80 of the EU VAT Directive into domestic law as from 1 February 2013. As a result, the tax authorities are entitled to adjust the taxable base for VAT purposes for transactions between related parties if at least one of the parties does not have the right to a full deduction of VAT.

11. Turks & Caicos - VAT announcement

It has been announced that the Turks and Caicos government will be allowed to decide whether to introduce a VAT regime as from 1 April 2013 after successful lobbying, although it was noted that the revised Fiscal and Strategic Policy Statement must be fully adjusted to reflect the decision not to introduce VAT and must show credible surpluses.

12. United Kingdom - VAT on rooms in hotels, etc., associated with catering

In October 2011, the tax authorities (HMRC) issued a new version of Notice 709/3, Hotels and Holiday Accommodation, which contains revised wording in the section dealing with the supply of rooms in hotels and similar establishments that were associated with supplies of catering. The new wording reflected a previously unpublicised change in HMRC's view, and confirmed that HMRC considered that all supplies of rooms associated with catering, whether or not provided by or on behalf of the hotel, etc., were subject to VAT.

HMRC has now confirmed that no action will be taken where businesses have continued to rely on the "old" policy of treating room hire as exempt, except where the hotel provided the catering or had opted to tax the property. Businesses are required to account for VAT according to the new policy with effect from the date of the announcement, 22 January 2013.

13. Uruguay - Treatment of personal care products under Specific Consumption Tax

Specific Consumption Tax (IMESI) is a Uruguayan excise tax levied at various rates on the import or first sale (in the case of local manufacturers) of a specific range of products.

IMESI is calculated, in general terms, by applying a specified rate to the tax base (which may be calculated differently depending on the type of product).

Cosmetics and other personal care products are subject to IMESI. However, the law recently has been amended, so that as from 1 January 2013, certain products are now excluded from the tax. According to a decree issued by the Executive Branch, the IMESI rate is set at 0% for certain personal care products, namely, hair conditioner, hair dye, hair-gel and after-shave lotions. The direct consequence of the 0% rate is the inclusion of these personal care products on the "non-taxed items" list.

The decree also makes changes to the definitions of certain products to clarify the application of the IMESI.

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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

© 2013 Deloitte Abogados, S.L.