

IVA-Mayo 2013 Boletín de Actualidad



Deloitte Abogados
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 21 de marzo de 2013. Asunto C-153/12 (Sani Treyd).

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

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de abril de 2013. Asunto C-138/12 (Rusedespred).

Principio de neutralidad fiscal – Devolución del IVA pagado, en caso de denegación del derecho a la deducción al destinatario de una operación exenta.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 9 de abril de 2013 en el asunto C-85-11 (Comisión / Irlanda), y de 25 de abril de 2013 en los asuntos C-61/11 (Comisión / Países Bajos), C-74/11 (Comisión / Finlandia), C-86/11 (Comisión / Reino Unido), C-95/11 (Comisión / Dinamarca), C-109/11 (Comisión / República Checa).

Régimen Especial del Grupo de Entidades - Artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE – Legislación nacional que permite la inclusión de personas que no son empresarios o profesionales.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 25 de abril de 2013 en los asuntos C-480-10 (Comisión / Suecia) y C-74/11 (Comisión / Finlandia).

Régimen Especial del Grupo de Entidades - Artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE – Legislación nacional que reserva la posibilidad de agrupación a efectos del IVA únicamente a las empresas de los sectores financiero y de seguros.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 8 de abril de 2013 (nº de recurso 2821/2011).

Exenciones en las exportaciones de bienes – Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión Europea por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES) – Incumplimiento de requisitos formales.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 17 de enero y de 5 de marzo de 2013. Nº de recurso 3418/2010 y 2839/2010, respectivamente.

Hecho imponible - Calificación como permuta de la transmisión de edificaciones futuras a cambio de cuotas de participación en la Junta de Compensación – Devengo del IVA por cobro anticipado en el momento en que se adquieren dichas cuotas de participación.

7. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 22 Marzo. 2013. Nº de recurso 35/2012.

Exenciones - Servicios prestados por una entidad de carácter social - La Fundación cumplía con todos los requisitos para ser considerada una entidad de carácter social, motivo por el cual se le reconoció la exención solicitada en un primer momento - La persona que se encargaba de su gestión y administración, y que percibía una remuneración por su labor a la luz de la normativa nacional sobre Fundaciones, no puede considerarse que estuviera encargado de la adopción de decisiones relativas a la política del organismo, sino que más bien era un ejecutivo que no desempeñaba las funciones directivas de alto nivel - Imposibilidad de renunciar a la exención.

8. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6. Sentencia de 21 de Marzo de 2013. Nº de recurso 51/2012.

Base imponible – Modificación – Cliente declarado en concurso de acreedores - Plazo máximo fijado para llevar a cabo las modificaciones de la base imponible - Remisión a la Ley concursal - No distinción entre procedimiento normal o simplificado, y la aplicación del mismo al procedimiento tributario.

9. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 16 de Enero de 2013. Nº de recurso 351/2010.

Deducciones – Cuotas de IVA soportadas por un intermediario en la venta de servicios de telefonía, con ocasión de la adquisición de terminales telefónicas que posteriormente entrega gratuitamente a las personas que contratan los servicios de telefonía respecto de los que se produce su intermediación.

10. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 8 de marzo de 2013. Nº de recurso 499/2010.

Deducciones – Cuotas de IVA soportadas por la adquisición de servicios de restaurante y catering y por servicios de carácter recreativo - Sanción impropia.

11. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 7 de febrero de 2013. Nº de recurso 831/2010.

Deducciones – Inexistencia de la operación en virtud se habrían soportado las cuotas de IVA consignadas en una factura – No deducibilidad de tales cuotas.

II. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1386/2010, de 14 de marzo de 2013.

Hecho imponible – Operaciones realizadas por un Agente Urbanizador - Adjudicación de parcelas al Agente Urbanizador con ocasión de la aprobación y publicación del proyecto de reparcelación, en pago de tales operaciones - No exención de tales adjudicaciones.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0324-13 de 4 de febrero de 2013

Tipo impositivo – Servicios mixtos de hostelería y espectáculo – Servicios prestados por pubs.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0357-13 de 7 de febrero de 2013

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

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0384-13 de 8 de febrero de 2013.

Tipo – Productos alimenticios – Ejecuciones de obra de molturación de aceitunas para su transformación en aceite.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0673-13, de 4 de marzo de 2013.

Hecho imponible – Devengo - Base imponible - Entregas de plazas de aparcamiento por un Ayuntamiento a los concesionarios que previamente han ido pagando una tasa por ocupación del dominio público local que no ha estado sujeta al IVA - Las cantidades satisfechas por la concesión se considerarán como pagos a cuenta del precio de venta - Está sujeta y no exenta la entrega de las plazas de aparcamiento dado que la contraprestación no tiene naturaleza tributaria y se trata de la primera entrega realizada por el promotor (Ayuntamiento) - El devengo se produce conforme al artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992 y la base imponible será la total contraprestación satisfecha por el adquirente, constituida por la cantidad que se debe satisfacer en el momento de la compraventa y la suma de las cantidades que se hayan pagado mensualmente por la concesión.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0711-13, de 6 de marzo de 2013.

Base imponible – Modificación - Estación de servicio (gasolinera) que acepta como medio de pago tarjetas emitidas por otras entidades, percibiendo mensualmente de estas la cantidad total pagada con las mismas - Distribución de la tarjeta por la estación de servicio actuando como avalista del cliente - Cuando existe impago del

cliente la entidad emisora de la tarjeta reclama el pago a la estación de servicio - Solo procede la modificación de la base imponible en las operaciones realizadas por la entidad emisora de la tarjeta y sus clientes con independencia de que la estación de servicio actúe como avalista.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0813-13, de 14 de marzo de 2013.

Exenciones - Arrendamiento o transmisión de una explotación agropecuaria - En el supuesto de arrendamiento el arrendador se reservará la explotación cinegética de la finca - La explotación arrendada incluye la finca junto con los semovientes, salas de ordeño y conservación de leche y demás instalaciones, vehículos y maquinarias incluidos en la explotación - La exención no es aplicable al arrendamiento de un negocio- La posterior transmisión de la finca estará sujeta pero exenta del IVA, siendo posible la renuncia a la exención, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0815-13, de 14 de marzo de 2013.

Devengo – Repercusión: rectificación – Sujeto pasivo: “inversión del sujeto pasivo” - Ejecuciones de obra para la construcción de edificaciones con devengo del IVA posterior al 30-10-2012 - La expedición de factura rectificativa en el año 2013 debe realizarse conforme al Reglamento de facturación vigente en este año, aunque la factura se hubiera expedido conforme al Reglamento de facturación anterior.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0821-13, de 14 de marzo de 2013.

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería - Servicios de alojamiento en un hotel con servicios de spa, masajes y tratamientos de belleza - Paquete de belleza junto al alojamiento - Se aplica el tipo reducido al servicio de alojamiento y los accesorios al mismo cuando se ofrezcan al cliente sin incremento de precio sean utilizados o no por el mismo - Los servicios de spa, masajes y tratamientos de belleza tributan al 21 por ciento - Cuando se contraten dichos servicios en un único paquete junto con alojamiento, aunque en la factura se desglosen, tributan todos al tipo del 21 por ciento.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0822-13, de 6 de marzo de 2013.

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería - Servicios de alojamiento en un hotel con servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina, gimnasio, peluquería, servicios de masaje y alquiler de bicicletas y medios de transporte - Bonos “agua”, “relax”, “belleza” o similares, junto al alojamiento - Se aplica el tipo reducido al servicio de alojamiento y los accesorios al mismo cuando se ofrezcan al cliente sin incremento de precio, sean utilizados o no por el mismo - Los servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina, gimnasio, peluquería, servicios de masaje y el alquiler de bicicletas tributan al 21 por ciento - Cuando se contraten

dichos servicios en un único paquete junto con alojamiento, aunque en la factura se desglosen, tributan todos al tipo del 21 por ciento.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0852-13, de 15 de marzo de 2013.

Supuestos de no sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial – Venta de un negocio de expendiduría de tabaco y administración de loterías, sin incluir el local que es arrendado al adquirente.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0885-13, de 20 de marzo de 2013.

Base imponible – Subvención satisfecha por un Ayuntamiento a la empresa concesionaria del servicio de transporte urbano de pasajeros.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0926-13, de 22 de marzo de 2013.

Sujeto pasivo - Establecimiento permanente – Intervención del establecimiento permanente en la realización de operaciones - Entregas de combustible a trasportistas que presentan una tarjeta de fidelización.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0933-13, de 22 de marzo de 2013.

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería - Discotecas, salas de fiesta, actuaciones musicales y similares en vivo en cafés-teatro, cafés-concierto, pubs y cafeterías - Servicios en esos últimos lugares con música de fondo - Se aplica el tipo general al servicio de hostelería junto con un servicio recreativo - Se aplica el tipo reducido al servicio de hostelería con música de fondo.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0943-13, de 22 de marzo de 2013.

Hecho imponible – Indemnización recibida por un agente financiero, originada por el hecho de haber incrementado sensiblemente las operaciones con clientela preexistente.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0951-13, de 25 de marzo de 2013.

Reglas de localización – Empresa francesa que no dispone de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español y que realiza contratos de arrendamiento de embarcaciones a largo plazo a consumidores finales, algunos de los cuales están radicados en dicho territorio.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0952-13, de 25 de marzo de 2013.

Devengo – Servicio consistente en la cesión de los derechos de explotación de ciertos productos audiovisuales (películas, series de TV u otras obras audiovisuales), teniendo el cesionario el derecho a la difusión de dichos productos un concreto número de veces durante un período determinado.

III. World VAT News

- 1. Belgium – Postponed accounting for import will be broadened**
 - 2. Belgium - Deregistration threshold for SMEs**
 - 3. Belgium - Budget Control**
 - 4. China - New update on VAT reform pilot program**
 - 5. Colombia - VAT on petroleum production**
 - 6. Colombia – Import of goods for construction of prisons not subject to VAT or import duty**
 - 7. Costa Rica - GST input tax credit mechanism amended**
 - 8. Croatia - Accession to EU**
 - 9. India - International roaming facility provided to customers of foreign service provider while in India**
 - 10. India - Taxability of services relating to issue of foreign currency convertible bonds**
 - 11. Italy - Clarification regarding proof of intra-Community supply**
 - 12. Italy - Filing of “Spesometro” (client and suppliers list)**
 - 13. Italy - Application of reduced VAT rate**
 - 14. Poland - VAT law amended**
 - 15. Portugal - Communication of transport documents to the tax authorities**
 - 16. Russia - Tax code amended regarding taxation of bonuses/incentives**
 - 17. United Kingdom - VAT registration and deregistration thresholds**
 - 18. United Kingdom - Northern Irish “carrier bag tax”**
 - 19. Uruguay - Definition of “detergents” for application of reduced VAT rate**
-

I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 21 de marzo de 2013. Asunto C-153/12 (Sani Treyd).

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

El presente asunto, el cual es similar al asunto C-549/11, Orfay Bulgaria, que dio lugar a la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012 que comentamos en el boletín de febrero de 2013 así como al asunto C-19/12, Efir, que dio lugar a la Sentencia del TJUE de 7 de marzo de 2013 que comentamos en el boletín de abril de 2013, se refiere a los propietarios de un terreno que constituyeron un derecho de superficie en favor de una sociedad, Sani Treyd, en virtud del cual se confirió a ésta el derecho a construir un edificio sobre dicho terreno y a convertirse en propietaria de algunos de los inmuebles construidos por ella. Como contraprestación de dicho derecho de superficie, Sani Treyd se comprometió a construir y a entregar “llave en mano” a los propietarios del terreno alguno de los inmuebles, sin que éstos tuvieran que realizar ningún pago adicional y conservando sobre dichos inmuebles un derecho de superficie.

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

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

Ante tal cuestión, el Tribunal responde que, de acuerdo con la Directiva del IVA (2006/112/CE), el devengo del IVA y, por tanto, la exigibilidad relativa a los servicios de construcción de los inmuebles realizados por la sociedad Sani Treyd a cuyo favor se ha constituido un derecho de superficie puede producirse desde el momento en el que se constituye dicho derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe la prestación de servicios y aunque la contraprestación no consista en dinero. Sin embargo, matiza que esto solo será aplicable a condición de que, en el momento de la constitución de dicho derecho, todos los elementos relativos a dicha prestación de servicios futura sean ya conocidos y, por tanto, los servicios de

que se trata estén designados con precisión, pudiendo expresarse en dinero el valor de dicho derecho, extremos que incumben comprobar al tribunal remitente. Rechaza de esta manera la interpretación planteada al Tribunal de la eventual aplicación de la regla de exigibilidad del IVA en los pagos anticipados exclusivamente cuando estos sean dinerarios.

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

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

Así, puesto que del caso de autos no se desprende ninguna vinculación entre las partes, el Tribunal concluye que la base imponible calculada por las autoridades tributarias búlgaras en función del valor normal de mercado de los inmuebles contraviene las disposiciones de la Directiva.

Por último, se declara que los artículos de la Directiva (63, 65 y 73) aplicables en el presente asunto tienen efecto directo, de tal manera que los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de abril de 2013. Asunto C-138/12 (Rusedespred).

Principio de neutralidad fiscal – Devolución del IVA pagado, en caso de denegación del derecho a la deducción al destinatario de una operación exenta.

En el asunto tratado en esta sentencia, una sociedad búlgara (Rusedespred) presta unos servicios de renovación de un inmueble a un cliente suyo por los que le repercute la correspondiente cuota de IVA. Posteriormente, dicho cliente es objeto de una inspección en la que se le deniega el derecho a la deducción de la citada cuota de IVA al considerar las autoridades fiscales que tales servicios se encontraban exentos del Impuesto por lo que la repercusión del mismo, y por consiguiente, su deducción, no era procedente.

Así las cosas, Rusedespred a su vez procedió a solicitar la devolución del Impuesto indebidamente pagado a la Administración. Sin embargo, la administración tributaria denegó tal devolución basándose en el incumplimiento de un requisito necesario en la legislación local para corregir las repercusiones indebidas y que es la falta de emisión de una factura rectificativa. En este sentido, cabe señalar que de acuerdo con la legislación local la emisión de la citada factura de rectificación ya no estaba permitida porque la operación a que se refiere había sido objeto de una inspección tributaria y la deducción al destinatario de la misma había sido denegada por liquidación firme.

Llevado el asunto ante el Tribunal, este concluye que si bien corresponde a los Estados miembros la implementación de las condiciones necesarias para regularizar el IVA indebidamente abonado de forma que se garantice la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales, tales condiciones no pueden ir más allá de la consecución de tal objetivo, ni pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA.

Considera así el Tribunal que en el caso concreto la Administración búlgara fue más allá de este objetivo ya que el riesgo de pérdida de ingresos ya había sido mitigado al haber una resolución firme que denegaba al destinatario de la factura la devolución del impuesto.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 9 de abril de 2013 en el asunto C-85-11 (Comisión / Irlanda), y de 25 de abril de 2013 en los asuntos C-61/11 (Comisión / Países Bajos), C-74/11 (Comisión / Finlandia), C-86/11 (Comisión / Reino Unido), C-95/11 (Comisión / Dinamarca), C-109/11 (Comisión / República Checa).

Régimen Especial del Grupo de Entidades - Artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE – Legislación nacional que permite la inclusión de personas que no son empresarios o profesionales.

La Comisión interpuso sendos recursos de incumplimiento de la normativa comunitaria contra Irlanda, Países Bajos, Finlandia, Reino Unido, Dinamarca y República Checa, por considerar que la normativa interna del IVA en tales países era contraria a los artículos 9 y 11 de la Directiva del IVA, en la medida en que permitían la inclusión en el régimen de grupos de entidades del IVA a entidades que no son empresarios o profesionales a efectos de dicho impuesto.

La Comisión alega que, pese a que el artículo 11 de la Directiva no lo diga explícitamente, este solo permite que formen parte de un grupo de IVA a aquellas personas o entidades que sean consideradas empresarios o profesionales a efectos del IVA a título individual. Alega la Comisión que una interpretación distinta podría dar lugar a que en las operaciones intra-grupo se entregaran bienes o se prestaran servicios sin facturar IVA a personas que no son empresarios o profesionales a efectos del IVA, así como a que el grupo en cuestión recuperase IVA soportado por entregas realizadas a dichas personas.

No acoge sin embargo el Tribunal las alegaciones de la Comisión.

En opinión del Tribunal, la norma comunitaria no acota la aplicación del citado artículo 11 a personas que tengan la condición de empresarios o profesionales, puesto que tan solo contiene la expresión “personas”. Adicionalmente, el Tribunal considera que esta conclusión no es contraria a los fines perseguidos por el citado artículo 11 y que son la simplificación administrativa y la prevención de ciertos abusos, como el fraccionamiento de una empresa en varios sujetos pasivos para beneficiarse de un régimen específico.

En resumen, el Tribunal desestima los recursos interpuestos por la Comisión, por lo que se debe entender que es posible que personas que no tienen la condición de

empresarios o profesionales a efectos del IVA formen parte del régimen especial de los grupos de entidades en dicho impuesto.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 25 de abril de 2013 en los asuntos C-480-10 (Comisión / Suecia) y C-74/11 (Comisión / Finlandia).

Régimen Especial del Grupo de Entidades - Artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE – Legislación nacional que reserva la posibilidad de agrupación a efectos del IVA únicamente a las empresas de los sectores financiero y de seguros.

La Comisión decidió interponer recurso ante el Tribunal al considerar que las normativas de Suecia y de Finlandia sobre el IVA eran contrarias al artículo 11 de la Directiva del IVA relativo a los grupos de empresas, en la medida en que limitaban su ámbito de aplicación a las empresas del sector financiero y de seguros.

En opinión de la Comisión, y dado que el sistema común del IVA se caracteriza por ser un sistema uniforme, el establecimiento por parte de un Estado miembro de un régimen específico como es el relativo a los grupos a efectos del IVA, debería ser en principio de aplicación general, y estar abierto a todos los operadores económicos establecidos en él, independientemente de su área de actividad.

Así, la Comisión mantiene que el régimen sueco y finlandés relativo a los grupos a efectos del IVA vulnera el principio de igualdad de trato, pues favorecen a las empresas de los sectores financieros y de seguros con respecto a aquéllas que operan en otros sectores.

Por el contrario, Suecia y Finlandia son de la opinión de que, limitar la posibilidad de formar grupos a efectos del IVA únicamente para las empresas de los sectores financiero y de seguros, se encuentra amparada por el artículo 11 de la Directiva IVA y viene justificada por la situación especial que viven estas empresas que ejercen, esencialmente, actividades exentas (siendo las repercusiones del IVA especialmente gravosas en este sector), así como a fin de combatir el fraude y la evasión fiscales.

El Tribunal desestima el recurso interpuesto por la Comisión.

Alega el Tribunal que el artículo 11 de la Directiva permite que los Estados miembros adopten las medidas que sean necesarias para evitar que la aplicación del mismo haga posible el fraude o la evasión fiscal y por este motivo pueden restringir la aplicación de este régimen.

De acuerdo con lo expuesto por Suecia y Finlandia, este fue el motivo por el que decidieron restringir la aplicación de este régimen a las empresas del ámbito financiero y de seguros, puesto que estas se encuentran incluidas en un régimen de control público.

Considera el Tribunal entiende que la Comisión no ha demostrado de forma convincente que la referida medida no estuviera justificada, motivo por el cual desestima las demandas interpuestas por la misma.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 8 de abril de 2013 (nº de recurso 2821/2011).

Exenciones en las exportaciones de bienes – Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión Europea por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES) – Incumplimiento de requisitos formales.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la procedencia de la exención regulada en el artículo 21.2º de la Ley del IVA, así como el cumplimiento de los requisitos formales previstos en el artículo 9.1.2º. A) del Reglamento del Impuesto para poder disfrutar de la misma.

Recordemos que el artículo 21.2º de la Ley establece el supuesto de exención, comúnmente conocido, como “exportación indirecta”. Tal denominación obedece al hecho de que la expedición o transporte de los bienes no se efectúa directamente por el transmitente de los mismos (caso de las denominadas “exportaciones directas”), sino por el adquirente no establecido en el TIVA-ES.

Los hechos sobre los que en concreto versa la sentencia fueron los siguientes: una sociedad residente en Francia (y no establecida en el TIVA-ES) encarga bajo pedido diversa maquinaria a una empresa española. Esta última vende durante el año 2000 dicha maquinaria a la sociedad francesa en condiciones “Ex Works”. Seguidamente, la maquinaria se transporta por la sociedad francesa desde las instalaciones de la empresa española a su destino final fuera de la Unión Europea, saliendo normalmente a través de la Aduana española.

A juicio de la Administración Tributaria, si bien dichas operaciones se corresponden con entregas de bienes, exportados por la sociedad adquirente no establecida en el TIVA-ES conforme establece el artículo 21.2º de la Ley del IVA, no se han cumplido los requisitos reglamentariamente establecidos por el artículo 9.1.2º. A) del Reglamento del IVA, puesto que en los documentos aduaneros correspondientes a las exportaciones de la maquinaria no consta, ni el nombre del proveedor transmitente de la maquinaria (la empresa española), ni su número de identificación fiscal, ni la referencia a la factura expedida por la empresa española. De esta forma, considera la Administración tributaria que dichas entregas de bienes son operaciones sujetas y no exentas del IVA; apreciación que fue compartida por el TSJ de Cataluña, motivando de esta forma el recurso de casación interpuesto por la empresa española recurrente.

El Tribunal Supremo no comparte la tesis mantenida por el TSJ de Cataluña, por lo que estima el recurso, casando y anulando la sentencia de instancia. Y ello pese a que, a juicio del Alto Tribunal, de la documentación obrante en el expediente resulta indudable que no se hicieron constar en los DUAs correspondientes a la exportación de cada una de esas máquinas el nombre de la empresa española, ni su número de identificación fiscal, ni la referencia a la factura expedida por ésta. Ahora bien, entiende el Tribunal Supremo que es indudable también que *“se cumplió materialmente la finalidad última perseguida con la exigencia por el Reglamento de*

ese mero requisito formal, puesto que el régimen de exportación indirecta no sirvió para disfrutar indebidamente de una exención técnica [...]”.

Así, argumenta el Alto Tribunal que a) las facturas de venta de las susodichas máquinas están perfectamente identificadas, que b) fueron puestas a disposición por la empresa española en sus instalaciones conforme a la cláusula “Ex Works”, que c) la sociedad francesa adquirente, no establecida en el TIVA-ES, se encargó de la exportación de esa maquinaria, figurando en los DUAs como exportadora, y que, d) es indudable la vinculación de ese transporte a la primera entrega de bienes.

De esta forma, acaba concluyendo el Tribunal Supremo que *“en definitiva, en el caso debatido se cumplió la finalidad a la que sirven los requisitos exigidos en el artículo 9.1.2º, A) del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, por lo que resultaría desproporcionado y contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea denegar la exención sabiendo que se ha satisfecho el objetivo para el que se establecieron tales exigencias formales”.*

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 17 de enero y de 5 de marzo de 2013. Nº de recurso 3418/2010 y 2839/2010, respectivamente.

Hecho imponible - Calificación como permuta de la transmisión de edificaciones futuras a cambio de cuotas de participación en la Junta de Compensación – Devengo del IVA por cobro anticipado en el momento en que se adquieren dichas cuotas de participación.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en estas dos sentencias -las cuales responden a supuestos de hechos idénticos- sobre la aplicación del IVA respecto de la operación que se describe a continuación.

Una sociedad mercantil adquiere mediante escritura pública, de unos juntacompensantes, determinados coeficientes de participación sobre terrenos aportados por estos últimos a la Junta de Compensación, garantizándose a cambio por dicha sociedad la edificación, ejecución y entrega posterior de viviendas, locales y, en algunos casos, plazas de garaje.

A raíz de dicha operación, la Administración tributaria practicó liquidaciones a la sociedad mercantil, al calificar como permuta con precio anticipado la transmisión de edificaciones futuras a cambio de cuotas de participación en la Junta de Compensación, produciéndose el devengo del Impuesto por cobro anticipado en el momento en que la sociedad adquirió dichas cuotas de participación.

No estando conforme con dicha calificación y tratamiento del IVA, que fue igualmente mantenida por la Audiencia Nacional, la sociedad mercantil interpuso el correspondiente recurso de casación, alegando, en lo que aquí interesa, su disconformidad con dicha calificación *“porque no hubo transmisión de terrenos, sino que se pactó la entrega de unos derechos, precisamente aquellos que tenían los juntacompensantes por su pertenencia a una Junta de Compensación, la cual, para mayor claridad, no había adquirido la propiedad de los terrenos, que seguían perteneciendo a cada uno de los junteros”.* De esta forma, argumenta la sociedad

en su recurso que no habiendo transmisión de terrenos no resulta de aplicación la norma del artículo 75.Dos sobre el devengo del Impuesto por cobro anticipado.

Pues bien, el Tribunal Supremo rechaza dicho argumento mantenido por la sociedad recurrente al considerar que *“aun cuando no exista entrega de terreno, la cesión de los coeficientes de participación por los distintos juntacompensantes equivale a la adquisición del derecho a la entrega de aquél, que (...) [la sociedad mercantil] habría de recibir de la Junta de Compensación y que, en todo caso, supone la contraprestación a la entrega garantizada de bienes inmuebles, y en su caso, plazas de garaje”*.

7. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6ª. Sentencia de 22 Marzo. 2013. Nº de recurso 35/2012.

Exenciones - Servicios prestados por una entidad de carácter social - La Fundación cumplía con todos los requisitos para ser considerada una entidad de carácter social, motivo por el cual se le reconoció la exención solicitada en un primer momento - La persona que se encargaba de su gestión y administración, y que percibía una remuneración por su labor a la luz de la normativa nacional sobre Fundaciones, no puede considerarse que estuviera encargado de la adopción de decisiones relativas a la política del organismo, sino que más bien era un ejecutivo que no desempeñaba las funciones directivas de alto nivel - Imposibilidad de renunciar a la exención.

En esta sentencia, la Audiencia Nacional se centra en analizar el reconocimiento de la exención del IVA respecto de una fundación en virtud del artículo 20.Uno 14º y 20. Tres de la Ley 37/1992.

La actora solicitó ante la AEAT el reconocimiento del derecho a aplicar dicha exención, siéndole este concedido, resultando que posteriormente solicita la renuncia o cancelación de dicho reconocimiento por entender que no cumplía con los requisitos necesarios para beneficiarse de la exención, siéndole denegada dicha solicitud.

Entiende la fundación, que no cumple con los requisitos necesarios para ser considerada una entidad de carácter social porque la persona que se encargaba de su gestión y administración percibía una remuneración por su labor, y dado que el reconocimiento de la exención está condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo el art. 20.tres de la Ley del Impuesto, y según lo recogido por la Sexta Directiva: “la entidad debe estar gestionada y administrada con carácter esencialmente filantrópico”, entiende que ha perdido la condición en cuya virtud le fue reconocida la exención.

Considera la AN que, en el caso planteado, si bien la forma en que la persona que se encargaba de la gestión y administración de la Fundación desarrollaba su actividad no puede ser calificado de filantrópica, ya que percibió remuneración por el desarrollo de sus funciones, resulta asimismo que, a la luz de la normativa nacional sobre Fundaciones, no puede considerarse que dicha persona esté encargada de la adopción de decisiones relativas a la política de la fundación, sino que más bien es un ejecutivo que no desempeña las funciones directivas de alto nivel encomendadas

por la Ley de Fundaciones al Patronato. Por lo tanto, no se está contradiciendo el requisito expuesto en la normativa.

Por otra parte, la actora considera que, aún si se la considerase entidad privada de carácter social, la exención prevista en el art. 20.1.14 es optativa "en la medida que la aplicación efectiva de dichas exenciones depende de la voluntad de la entidad".

La AN considera por el contrario que, tal y como pone de relieve el TEAC en la resolución impugnada, estas exenciones concedidas previa solicitud al respecto tienen un carácter objetivo, en función de las actividades que desarrollan las correspondientes entidades.

Por lo tanto, en este caso, considera la AN que la discusión no se centra en la exigencia de solicitar la exención para obtenerla, sino en la posibilidad de renunciar a la exención, resultando que nuestro ordenamiento jurídico no contempla la renuncia a la exención en un supuesto como el de autos, y a tales efectos, no se puede en ningún caso fundamentar la estimación de este recurso.

8. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 6. Sentencia de 21 de Marzo de 2013. Nº de recurso 51/2012.

Base imponible – Modificación – Cliente declarado en concurso de acreedores - Plazo máximo fijado para llevar a cabo las modificaciones de la base imponible - Remisión a la Ley concursal - No distinción entre procedimiento normal o simplificado, y la aplicación del mismo al procedimiento tributario.

La cuestión que se plantea en la presente sentencia se centra principalmente en determinar cuál es el plazo establecido para llevar a cabo la modificación de las bases imponibles del IVA en el caso de facturas rectificadas por una empresa a un deudor declarado en concurso de acreedores.

Dicho análisis tiene su origen en una la liquidación que fue practicada a dicha empresa por la Administración tributaria por entender que en el caso de procedimientos abreviados de concurso de acreedores el plazo para proceder a la referida rectificación se reduce a la mitad del plazo máximo establecido para procedimientos normales y que, por lo tanto, la modificación realizada por dicha empresa fue realizada fuera de plazo.

En su contestación, la Audiencia Nacional parte de lo previsto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, en el que se establece que *“el plazo máximo fijado en el número 5 del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal.”*

Centrándose en dicha relación entre la normativa IVA y concursal, la AN hace referencia a la modificación del artículo 80.Tres de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 62/2003, que tuvo por objeto la adaptación a los términos de la Ley concursal. Dicha remisión se produce con referencia exclusiva al plazo máximo contenido en ese precepto.

Al entender que la voluntad del legislador no era la fijación de un plazo en función del tipo de procedimiento concursal aplicable al concursado, sino uno general, ya

que de lo contrario hubiera hecho mención expresa sobre ello, la AN considera que hay que entender que no existe distinción para reducir el inicio del cómputo del plazo de un mes para proceder a la rectificación de la base imponible.

Por tanto, la Audiencia Nacional entiende que el límite que la Ley del Impuesto establece para la modificación de la base imponible se fija mediante la remisión al plazo previsto en la Ley concursal de un mes, y no por ello el plazo deja de ser un plazo de procedimiento tributario.

La AN concluye por tanto que en el presente caso la rectificación de la base imponible se hizo en tiempo hábil, por lo que estima las pretensiones de la reclamante y anula la liquidación dictada por la modificación de dicha base.

9. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 16 de Enero de 2013. Nº de recurso 351/2010.

Deducciones – Cuotas de IVA soportadas por un intermediario en la venta de servicios de telefonía, con ocasión de la adquisición de terminales telefónicas que posteriormente entrega gratuitamente a las personas que contratan los servicios de telefonía respecto de los que se produce su intermediación.

En la presente Sentencia la sociedad recurrente se dedicaba al comercio al por menor de aparatos de uso doméstico, siendo intermediaria en la contratación de productos de compañías telefónicas por parte de los usuarios, por lo que obtenía comisiones y subvenciones en el marco de un contrato de colaboración de agencia formalizado con otra operadora telefónica. Con el fin de promocionar y vender los productos comercializados por la operadora telefónica, entregaba aparatos de telefonía móvil a los clientes que contrataban con la citada operadora. Como consecuencia de esta práctica, se inició expediente inspector por parte de la Inspección, en el que se razonaba que las entregas gratuitas de aparatos de telefonía móvil eran supuestos de autoconsumo de bienes regulados en el artículo 96 de la Ley de IVA, y se argumentaba que debían minorarse las cuotas del IVA soportado en los ejercicios de 1999 a 2001 por varias operaciones, por falta de acreditación de la afectación de dichos gastos con la actividad desarrollada por la Sociedad.

El Tribunal argumenta que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *“la detracción, por parte de una sociedad petrolera, de bienes que son transmitidos a un comprador de gasolina a cambio de vales que éste ha obtenido, en función de la cantidad comprada, al pagar el precio total al por menor marcado por el surtidor, conforme a un sistema de promoción como el del asunto principal, debe asimilarse, cuando los bienes no sean de escaso valor, a una entrega efectuada a título oneroso”*. Sin embargo, si bien la entrega de estos bienes sirve para la finalidad de la empresa intermediaria, pues es evidente que con tales obsequios se produce un mayor volumen de ventas y mayores comisiones, y por lo tanto, la entrega de estos bienes, aún gratuita, se encuentra en la esfera de la actividad empresarial de la Sociedad y tiende a potenciar su clientela, considera el Tribunal que todo ello no es suficiente para considerar deducibles las cuotas soportadas para su adquisición al tratarse de objetos que no pueden considerarse de escaso valor.

En consecuencia, falla el Tribunal que la Sociedad no puede deducirse en ninguna cuantía el Impuesto soportado por la adquisición de los teléfonos móviles que entrega a cambio de la contratación con la operadora telefónica de sus productos, debiendo confirmarse el criterio seguido por la Administración tributaria.

10. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 8 de marzo de 2013. Nº de recurso 499/2010.

Deducciones – Cuotas de IVA soportadas por la adquisición de servicios de restaurante y catering y por servicios de carácter recreativo - Sanción impropia.

En el supuesto de hecho al que se refiere esta sentencia, la recurrente procedió a deducirse el IVA soportado por las adquisiciones de abonos de localidades y palcos en el estado Santiago Bernabéu, Mallorca Catering, El Gourmet Navarro y Supermercados Sánchez Romero.

No obstante, el Tribunal considera que, según lo previsto en el artículo 96 Uno 4º y 5º de la Ley de IVA, *“no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios como los espectáculos y servicios de carácter recreativo, ni los destinados a atenciones de clientes, asalariados o terceras personas, por lo que no procede la deducción por la empresa reclamante”*. Adicionalmente, sostiene el Tribunal que no puede entenderse que dichas adquisiciones se realizaron con el fin de dar publicidad a la compañía mediante colocación de anuncios en el palco dado que no se aporta prueba alguna de ello.

De este modo, entiende el Tribunal que las cuotas soportadas no serán deducibles, y dado que la entidad sí se las dedujo en su liquidación existe una falta de ingreso del tributo.

Sin perjuicio de lo anterior, entiende también el Tribunal que *“la falta de ingreso sin más no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes. No cabe fundar la existencia de una infracción en la mera referencia al resultado de una regularización practicada por la Administración Tributaria, o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963, ni constituye en la vigente Ley 58/2003, infracción tributaria”*.

Y concluye por tanto el Tribunal que, aun cuando las referidas cuotas de IVA no pueden ser objeto de deducción pese a que las mismas se soportaron con ocasión de la adquisición de servicios realizadas con el fin de dar publicidad según argumenta la recurrente, resulta impropia la sanción aplicada por la Administración por entender que vulnera el principio a la presunción de inocencia y por entender que la falta de ingreso en sí no constituye infracción tributaria.

11. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 7 de febrero de 2013. Nº de recurso 831/2010.

Deducciones – Inexistencia de la operación en virtud se habrían soportado las cuotas de IVA consignadas en una factura – No deducibilidad de tales cuotas.

En el supuesto planteado en la presente Sentencia, la recurrente se dedujo las cuotas soportadas en adquisiciones de chatarra.

Sin embargo, sostiene la Administración que la entrega de dicha chatarra no ha quedado probada a pesar de existir facturas, de que se hayan probado los pagos de la reclamante y de que dichas facturas se contabilizaran. Entiende la Administración que el proveedor no disponía de medios materiales o humanos para hacer y transportar las entregas de chatarra atribuidas y tampoco que recibiera los pagos correspondientes, puesto que la *“sociedad proveedora que resultó ilocalizable, se constituyó el 5 de marzo de 2002 con 3.010 euros de capital social por dos socios uno argentino y otro alemán y el 7 de marzo de 2003 se nombra administrador y socio único a Don Bernardo, natural de Ecuador, que regresó a su país, en 2003 pasó a tener imputadas ventas de chatarra por un valor superior a dos millones de pesetas, pero no tiene imputadas compras de material para poder justificarlas y no presenta declaraciones de IVA y Sociedades, sólo de ingresos y pagos con 21 clientes y ventas por valor de 10.737.046 euros, pero en realidad sus clientes eran 57 con ventas por valor de 14.343.794 euros con compras solo por 5.018 euros, sin gastos de transporte ni de almacenaje ni de personal empleado ni organización ni de medios para comercializar el material; las facturas se encuentran confeccionadas a mano sin albaranes ni hojas de pedido”*.

Sostiene la recurrente por el contrario que no se le puede hacer responsable de las irregularidades en que pudiera haber incurrido su proveedor ni cualquier entidad interviniente en la cadena de producción, basándose en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de julio de 2006.

Sin embargo, concluye el Tribunal que a pesar de que las referidas entregas hayan sido contabilizadas, pagadas y consten físicamente, dado que el proveedor había repercutido el IVA pero sin ingresarlo y había, por tanto, constituido este su margen comercial, no procede la deducción del IVA soportado por la recurrente.

II. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1386/2010, de 14 de marzo de 2013.

Hecho imponible – Operaciones realizadas por un Agente Urbanizador - Adjudicación de parcelas al Agente Urbanizador con ocasión de la aprobación y publicación del proyecto de reparcelación, en pago de tales operaciones - No exención de tales adjudicaciones.

En esta resolución el TEAC se pronuncia acerca de la aplicación del IVA respecto de determinados aspectos derivados de la intervención de un Agente Urbanizador.

Aplicación del IVA respecto de la intervención del Agente Urbanizador.

En relación con esta cuestión el TEAC se pronuncia sobre los siguientes aspectos:

- Condición empresario a efectos del IVA del Agente Urbanizador.

Entiende el Tribunal en base a los artículos 4 y 5 de la LIVA que el Agente Urbanizador tiene la condición de empresario a efectos del IVA, en particular en cuanto se refiere a las obras de urbanización que realiza a favor de los propietarios de los terrenos. Por ello, deberá repercutir IVA a los propietarios de los terrenos destinatarios de tales obras de urbanización.

- Aplicación de la exención del artículo 20.Uno.21º de la LIVA

El TEAC resuelve haciendo referencia a una de sus resoluciones dictada el 20 de noviembre del 2000, en el sentido de que la exención del artículo 20.Uno.21º de la LIVA no alcanza a las ejecuciones de obras de urbanización realizadas por las Juntas de Compensación en beneficio de sus miembros sobre los terrenos, por lo que tales obras de urbanización son operaciones sujetas y no exentas del IVA.

Continúa diciendo el TEAC que esta resolución ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de octubre de 2011: “[...] *la prestación del servicio de urbanización por la junta de compensación se desvela nítidamente como una operación sujeta y no exenta del impuesto sobre el valor añadido, cuya contraprestación podrá ser satisfecha por los propietarios de los terrenos en dinero o en especie [...]*”.

- Devengo del IVA correspondiente a las obras de urbanización que realiza el Agente Urbanizador

En relación con el devengo del IVA correspondiente a las obras de urbanización que realiza el Agente Urbanizador, el TEAC entiende el Tribunal que la entrega al Agente de los derechos de aprovechamiento (o de las parcelas edificables) constituye una entrega de bienes que se realiza en pago de las obras de urbanización que realizará el Agente Urbanizador.

El devengo del IVA correspondiente a las obras de urbanización se producirá, en concepto de cobro anticipado de tales obras por el Agente, cuando tenga eficacia el acto de aprobación del proyecto de compensación, sin que sea preciso que el mismo haya adquirido firmeza en vía administrativa, pues sus efectos se despliegan desde que se pone en conocimiento de los interesados.

- Base imponible del IVA correspondiente al cobro anticipado.

Considera el TEAC que la base imponible debe corresponderse con el coste de las obras de urbanización que fueron pagadas al urbanizador con terrenos.

Devengo del IVA en las certificaciones de obra.

A este respecto, señala el TEAC lo siguiente:

“Si se trata de ejecuciones de obra con aportación de materiales, el devengo del IVA se produce cuando los bienes a que se refieren se ponen a disposición del dueño de la obra. En las ejecuciones de obra sin aportación de materiales, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. En las operaciones que originen pagos anteriores a la puesta a disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos. No se considerarán a estos efectos efectivamente cobrados las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiera sido hecho efectivo al empresario. La presentación o expedición de las certificaciones de obra no determinará el devengo del impuesto, salvo los casos de pago anticipado anteriormente indicados. [...]”.

Asimismo, el TEAC cita al Tribunal Supremo, ya que este último se pronuncia sobre el devengo del IVA en las certificaciones de obra en sus sentencias de 5 de marzo de 2001, de 27 de enero de 2003, y de 12 de julio de 2004, en las que TS distingue, a efectos de computar la fecha del devengo del IVA, entre:

- La recepción provisional de aquellas partes de la obra que deban ser ejecutadas en los plazos parciales establecidos en el contrato: implica la realización del hecho imponible con respecto a esta parcial recepción solo desde que se recibe efectivamente el pago parcial correspondiente (Art. 75, dos).
- Supuesto general de recepción provisional de la obra: que equivale a la entrega de la misma, momento que según el artículo 75, uno, se produce el devengo del impuesto con independencia del pago efectivo de la obra.

Concluye el TS que *“[...] la mera expedición de certificaciones de obras no determinaba ni determina por sí misma el devengo del IVA, en tanto en la misma no se deriva una transmisión del poder de disposición sobre los bienes; para el Tribunal Supremo la importancia de la expedición de la certificación estriba en lo que pueda suponer de entrega de la cosa, por lo que no es un elemento puramente formal, sino material. En la medida en que se pueda acreditar que tal entrega, aun*

parcial, se ha producido, sin que a estos efectos baste la mera invocación de la existencia de la certificación, podría considerarse producido el devengo del IVA, sin perjuicio de que, en caso de que no se acreditase tal entrega parcial de la obra, el devengo se produjese por el mero pago anticipado del importe.”.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0324-13 de 4 de febrero de 2013

Tipo impositivo – Servicios mixtos de hostelería y espectáculo – Servicios prestados por pubs.

La presente contestación de la DGT se refiere a la cuestión del tipo impositivo a diversos servicios que son prestados por pubs.

Comienza su análisis en el artículo 91 de la Ley 37/1992 que establece que se aplicará el tipo impositivo reducido del 10% a los servicios de hostelería, acampamentos, balnearios y restaurantes entre otros, exceptuándose los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.

La DGT, haciendo referencia la Resolución de 2 de agosto de 2012, indica que para poder calificar un servicio como “servicio mixto de hostelería” es necesario la existencia de un servicio de hostelería conjuntamente con una prestación de servicio recreativo, y concluye que, en el caso concreto a que se refiere la consulta, tributarán al tipo impositivo del 21% los servicios de hostelería prestados por pubs simultáneamente con actuaciones musicales y similares, y que, por el contrario, tributarán al 10% los suministros de comidas y bebidas para consumir en el acto efectuados en pubs, en los días y horas en los que no se presten simultáneamente servicios musicales o de espectáculo.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0357-13 de 7 de febrero de 2013

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

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 está participada por un grupo familiar (hermanos) y mayoritariamente (75%) por dos sociedades de dicho grupo familiar. La entidad ha organizado su patrimonio inmobiliario en tres bloques claramente diferenciados en función de su finalidad empresarial: 1. Promoción inmobiliaria. 2. Explotación de “alojamientos turísticos extra-hoteleros”. 3. Arrendamiento de viviendas (con opción de compra).

Debido a la falta de actividad de promoción inmobiliaria y las expectativas del sector, se plantea la conveniencia de realizar una operación de escisión total de la sociedad para separar las actividades de acuerdo con los bloques patrimoniales y

actividades antes indicados, siendo beneficiarias de cada bloque tres sociedades distintas.”

La DGT analiza el supuesto de no sujeción al IVA contenido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, en concreto, el supuesto en el que se produce la transmisión global de un patrimonio empresarial. En este sentido y de cara a aplicar o no el citado supuesto de no sujeción al IVA, la DGT considera fundamental analizar de forma individualizada si cada uno de los bloques que se van a transmitir constituyen unidades económicas autónomas, capaces de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

A) Una de las entidades beneficiarias de la escisión va a recibir solares, terrenos y edificaciones para destinarlos a la promoción inmobiliaria.

En relación con la aplicación del supuesto de no sujeción antes mencionado, recuerda la DGT que la mera transmisión de bienes inmuebles de forma aislada, sin que se acompañe de la transmisión de una estructura organizativa u otros elementos necesarios para el desarrollo de una actividad, no será considerada como una unidad económica autónoma sino como una mera cesión de bienes.

Por lo tanto, y dado que, en este caso, no se transmiten un conjunto de bienes acompañados de una estructura organizativa, no resultaría de aplicación la no sujeción al IVA, por lo que la transmisión de este bloque estará sujeta al IVA, sin perjuicio de que pudiera resultar de aplicación, para cada uno de los elementos transmitidos, algún supuesto de exención contemplado en el artículo 20 de la Ley 37/1992.

B) Otra sociedad recibirá, junto a otros elementos patrimoniales, edificaciones destinadas a su alquiler, sitas en el territorio de aplicación del IVA, y que eran gestionadas mediante medios personales y materiales adscritos a tal fin y que se transmiten conjuntamente.

En este caso, en el que la transmisión del patrimonio de la entidad escindida a la entidad beneficiaria, constituido por edificaciones arrendadas entre otros activos, va acompañada de medios personales y materiales suficientes para mantener el funcionamiento de dicha explotación, considera la DGT que existe una estructura organizativa de factores de producción, materiales y humanos, que permitirán a la entidad beneficiaria de la escisión continuar con el ejercicio de la actividad económica que viene desarrollando la sociedad escindida.

Concluye la DGT con que la referida transmisión estará no sujeta al IVA, al ser de aplicación el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

C) La última de las sociedades beneficiarias recibirá viviendas-apartamentos y un empleado que ejerce de conserje de los alojamientos turísticos. El resto de servicios necesarios para el desarrollo de la actividad de explotación extra-hotelera son subcontratados a terceros.

La DGT entiende que también en este caso se produce la transmisión de la estructura organizativa necesaria para la realización de una actividad económica

posterior. Por lo tanto, y siguiendo el criterio fijado con anterioridad, concluye que dicha operación constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que efectivamente el conjunto de elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0384-13 de 8 de febrero de 2013.

Tipo – Productos alimenticios – Ejecuciones de obra de molturación de aceitunas para su transformación en aceite.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo del IVA aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

“El consultante presta a agricultores, particulares o a arrendatarios de tierras el servicio de molturación de las aceitunas suministradas por aquéllos y que, posteriormente, proceden a retirar el aceite obtenido”

La DGT, analiza la posible aplicación del tipo reducido establecido en el artículo 91 de la Ley 37/1992 a la operación objeto de consulta, que señala que el tipo reducido podrá ser aplicable, entre otras, a las entregas de las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal.

Además, el citado precepto legal señala que también quedarán bajo el amparo de este tipo reducido las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable el tipo reducidos, como en el caso objeto de consulta es el aceite.

Para poder determinar si la entrega del aceite, una vez molturado, se trata de una prestación de servicios o de una entrega de bienes, la DGT señala que cuando en virtud de los acuerdos existentes entre las partes, un agricultor o particular, no transmita a la entidad consultante el poder de disposición sobre la totalidad o sobre una parte de las aceitunas que aporta a la entidad consultante, la única operación que a efectos del IVA existe sería una prestación de servicios efectuada por la entidad consultante en favor de aquéllos, consistente en una ejecución de obra (molturación) realizada por aquel en favor de aquéllos sobre bienes (aceitunas) de estos últimos.

Adicionalmente, la DGT indica que no constituirían operaciones sujetas al IVA, al no tener la consideración de entregas de bienes, ni la aportación de la aceituna por las citadas personas a la entidad consultante, ni la devolución por ésta última a aquéllos del aceite resultante de la molturación de la misma realizada por encargo.

Por todo lo anteriormente expuesto, la DGT concluye que se aplicaría el tipo reducido del 10% a las referidas prestaciones de servicios dado que consistirían en la realización de una ejecución de obra (molturación) que tendría como resultado

inmediato la obtención de un bien (aceite) a cuya entrega le es aplicable dicho tipo reducido del Impuesto al ser susceptible de ser utilizado para la nutrición humana o animal.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0673-13, de 4 de marzo de 2013.

Hecho imponible – Devengo - Base imponible - Entregas de plazas de aparcamiento por un Ayuntamiento a los concesionarios que previamente han ido pagando una tasa por ocupación del dominio público local que no ha estado sujeta al IVA - Las cantidades satisfechas por la concesión se considerarán como pagos a cuenta del precio de venta - Está sujeta y no exenta la entrega de las plazas de aparcamiento dado que la contraprestación no tiene naturaleza tributaria y se trata de la primera entrega realizada por el promotor (Ayuntamiento) - El devengo se produce conforme al artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992 y la base imponible será la total contraprestación satisfecha por el adquirente, constituida por la cantidad que se debe satisfacer en el momento de la compraventa y la suma de las cantidades que se hayan pagado mensualmente por la concesión.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado básicamente sobre la sujeción al IVA así como la base imponible de las entregas de unas plazas de aparcamiento por un Ayuntamiento en base a los siguientes hechos: *“Un ayuntamiento tiene otorgada una concesión demanial sobre determinados aparcamientos subterráneos de su municipio. Los concesionarios han ido pagando una cantidad periódica por el uso de los mismos en concepto de tasa por ocupación del dominio público local, cantidades que no han estado sujetas al IVA. El Ayuntamiento tiene intención de vender las plazas de aparcamiento a los concesionarios que las han venido disfrutando por un importe residual, dado que se quiere acordar que las cantidades satisfechas por la concesión sean consideradas pagos a cuenta del precio de venta.”*

La DGT declara que, de acuerdo con el contenido de la consulta, el Ayuntamiento va a proceder a la venta de unas plazas de aparcamiento a cambio de una contraprestación que, por tratarse de adquirentes que tenían adjudicado su uso privativo en virtud de concesión administrativa, se fija en un valor residual, dado que se va a establecer que las cantidades satisfechas por la concesión sean consideradas pagos a cuenta del precio de venta, por lo que, dado que la contraprestación exigida no tiene naturaleza tributaria, concluye que las entregas de las plazas de aparcamiento se encuentran sujetas al IVA. Por otra parte, puesto que el Ayuntamiento consultante es promotor de las plazas de aparcamiento que pretende vender a los adjudicatarios del uso privativo sobre las mismas, previa extinción de las concesiones administrativas otorgadas, la entrega estará sujeta y no exenta del IVA y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cuanto al devengo del IVA en las entregas de plazas de aparcamiento señala la DGT que se producirá conforme a lo dispuesto en el artículo 75, apartado uno, número 1º, de la Ley 37/1992, salvo que se realicen pagos anticipados, en cuyo

caso se aplicará también lo establecido en el apartado dos del mencionado artículo 75.

Por último, la DGT establece que la base imponible en la primera entrega de las plazas de aparcamiento estará formada por la total contraprestación satisfecha por el adquirente, esto es, por la cantidad que deba satisfacer en el momento en que se produce la compraventa de la plaza de aparcamiento más las cantidades que ha venido pagando mensualmente, a lo largo del periodo concesional, para las que se ha acordado expresamente que se van a considerar cantidades satisfechas en concepto de anticipo del precio de venta.

En relación con lo anterior, la DGT aclara que *“del importe total de la contraprestación habría que minorar aquellas cantidades por las que ya se hubiera devengado el Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 75. Dos de la Ley 37/1992 sin embargo, en este caso en concreto, se debe tener en consideración que los pagos efectuados con anterioridad a la entrega de las plazas de aparcamiento fueron pagos efectuados en concepto de tasa por ocupación del dominio público local, no habiendo estado sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

Por todo ello, concluye que *“al no existir un devengo anticipado y, por tanto, no haber ninguna base imponible calculada para el pago a cuenta, la base imponible de la primera entrega de plazas de aparcamiento que se realice por parte del Ayuntamiento consultante será, como preceptúa el artículo 78 de la Ley 37/1992, la total contraprestación satisfecha por el adquirente, la cual estará constituida, como se indicaba, por cantidad que se deba satisfacer en el momento de la compraventa más la suma de las cantidades que se hayan pagado mensualmente por la concesión.”*

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0711-13, de 6 de marzo de 2013.

Base imponible – Modificación - Estación de servicio (gasolinera) que acepta como medio de pago tarjetas emitidas por otras entidades, percibiendo mensualmente de estas la cantidad total pagada con las mismas - Distribución de la tarjeta por la estación de servicio actuando como avalista del cliente - Cuando existe impago del cliente la entidad emisora de la tarjeta reclama el pago a la estación de servicio - Solo procede la modificación de la base imponible en las operaciones realizadas por la entidad emisora de la tarjeta y sus clientes con independencia de que la estación de servicio actúe como avalista.

Esta consulta está basada en los siguientes hechos:

“Los clientes de la estación de servicio (gasolinera) consultante emplean como medio de pago tarjetas emitidas por determinadas entidades. La estación de servicio declara como suya la facturación, aunque el pago lo recibe a través de una liquidación mensual, en la que la entidad emisora de dichas tarjetas realiza el ingreso del importe total pagado con las mismas. Esta tarjeta puede ser distribuida por la propia entidad consultante, que tiene la opción de actuar como avalista de ese cliente, a cambio de una comisión en función de los consumos del cliente (en

esa o en otra estación). No obstante, si el cliente no paga su factura mensual, la entidad emisora de la tarjeta reclama el pago de la factura a la estación de servicio y descuenta, del importe mensual que debe a la misma, las cantidades avaladas impagadas.”.

Se le plantea a la DGT la posibilidad por parte de una estación de servicio, que sufre la ejecución de un aval, de recuperar el IVA del pago efectuado a una entidad emisora de las tarjetas, como crédito incobrable de un cliente, y si, a estos efectos, es posible que la entidad emisora de las tarjetas expida una factura rectificativa a su cliente moroso y una factura con su IVA correspondiente a la entidad consultante, que finalmente paga los consumos.

La DGT señala que a efectos del IVA hay que distinguir dos entregas en el caso referido en el escrito de consulta:

- La entrega de combustible efectuada por la entidad consultante a la entidad emisora de las tarjetas.
- La entrega de combustible efectuada por la entidad emisora de la tarjeta a sus clientes (en principio, consumidores finales del combustible).

Por otra parte, declara la DGT que “como regla general, la rectificación de la base imponible y, consecuentemente, de las cuotas impositivas repercutidas, es una obligación que atañe exclusivamente al sujeto pasivo. Por tanto, la entidad consultante (estación de servicio) sólo podrá modificar la base imponible de aquellas operaciones de las que resulte ser sujeto pasivo del Impuesto derivado de las mismas. Es decir, sólo podrá modificar la base imponible de las entregas de combustible que realice a la entidad emisora de las tarjetas (que actúa como comisionista en nombre propio) cuando se produzca el impago por parte de la misma y se reúnan los demás requisitos previstos en la Ley 37/1992 y que, la base imponible correspondiente a las entregas de combustible efectuadas entre la entidad emisora de las tarjetas y sus clientes sólo podrá modificarse, cuando proceda, por aquélla, con independencia de que la entidad consultante actúe como avalista de dichas operaciones.”

En base a lo anterior, concluye la DGT que no procede, como propone la entidad consultante, que la entidad emisora de las tarjetas rectifique las facturas emitidas a sus clientes morosos y se expida una nueva factura a la entidad consultante por los importes correspondientes a las entregas que resultaron inicialmente impagados y que la entidad consultante satisface en calidad de avalista.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0813-13, de 14 de marzo de 2013.

Exenciones - Arrendamiento o transmisión de una explotación agropecuaria - En el supuesto de arrendamiento el arrendador se reservará la explotación cinegética de la finca - La explotación arrendada incluye la finca junto con los semovientes, salas de ordeño y conservación de leche y demás instalaciones, vehículos y maquinarias incluidos en la explotación - La exención no es aplicable al arrendamiento de un negocio- La posterior transmisión de la finca estará sujeta pero exenta del IVA, siendo posible la renuncia a la exención, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

Los hechos en los que se basa esta consulta son los siguientes:

“Una entidad mercantil que explota una actividad ganadera dependiente en una finca rústica de su propiedad, va a arrendar la finca conjuntamente con los semovientes, salas de ordeño y conservación de leche y demás instalaciones, vehículos y maquinarias incluidos en la explotación. No obstante, se reserva el aprovechamiento cinegético de la finca “

Se plantea a la DGT sobre la sujeción y exención del IVA del arrendamiento y, en su caso, de la futura transmisión de la finca si habría posibilidad a la renuncia a la exención del IVA.

En primer lugar, la DGT declara que *“la entidad consultante tiene la condición de empresario y profesional a efectos del Impuesto por su actividad de explotación ganadera, condición que no perderá en el supuesto del arrendamiento de la finca rústica y de los elementos afectos a la explotación, así como cuando realice la explotación cinegética de la finca mediante contraprestación. En consecuencia, quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que realice en el territorio de aplicación del Impuesto en el ejercicio de su actividad.”*

En cuanto a la aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 al arrendamiento citado, señala la DGT que según criterio reiterado, la exención contemplada en ese precepto, en los supuestos del arrendamiento de una finca rústica, solamente opera respecto del terreno y las construcciones. La DGT añade a continuación que:

“De esta forma, según el señalado criterio, cualquier arrendamiento de una finca rústica en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, ya no será aplicable la exención porque lo que subyace es el arrendamiento de un negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

Parece evidente que cuando se arrienda una finca rústica en la que se viene desarrollando una actividad agraria, ganadera o forestal conjuntamente con las construcciones inmobiliarias afectas a la misma, la aplicación de la exención

contenida en el artículo 20.uno.23º no puede determinarse únicamente en función de que conjuntamente con estos elementos sean o no objeto de cesión en el mismo contrato de arrendamiento otros elementos necesarios para la actividad, porque desde esta perspectiva, la práctica totalidad de las operaciones de arrendamiento de fincas rústicas susceptibles de explotación agropecuaria quedarían excluidas de la referida exención.

Por otra parte, tampoco parecería conforme con la Ley, aplicar la exención contenida en el artículo 20.uno.23º a situaciones que supongan efectivamente la cesión o el arrendamiento de un negocio, entendido este como una empresa en funcionamiento, unidad económica que excede de los propios terrenos y las construcciones necesarias para la actividad.

En consecuencia, será necesario determinar en cada caso, si la operación se refiere al arrendamiento de un bien, o un conjunto de bienes, o al arrendamiento de un negocio, sin que el hecho de que, conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica se transmita algún otro elemento, sea determinante para la no aplicación de la exención.”

A la vista de los criterios anteriores la DGT establece que, en el primer caso, el arrendamiento de la explotación debería tener la consideración de operación sujeta al Impuesto y no exenta por constituir la cesión de un negocio y, en el segundo, parece que el objeto del arrendamiento es el terreno y las construcciones afectas a la explotación, aunque además se incluyan otros elementos, como maquinaria o los elementos del riego por goteo que no deberían desvirtuar la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.23º.

Por todo ello, concluye la DGT que en el caso objeto de consulta en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones de la finca, va a arrendarse la cabaña ganadera y las instalaciones lecheras, parece que nos encontramos, a falta de otros elementos de prueba, ante un arrendamiento de negocio que quedará sujeto y no exento al IVA.

Finalmente, la DGT dispone que, dado que la consultante una vez formalizada el arrendamiento del negocio va a explotar cinegéticamente la finca, esta actividad también quedará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto si la consultante, que de acuerdo con la información aportada no habrá perdido su condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, vende en un futuro la finca rústica, esta quedará sujeta al Impuesto al realizarse la transmisión de un bien afecto a su actividad por quien tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En estas circunstancias podría ser de aplicación la exención contenida en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 y, en su caso, la renuncia a la misma en las condiciones establecidas en el apartado dos, de ese mismo, artículo 20; todo ello sin perjuicio de que la transmisión de la finca podría constituir un supuesto de no sujeción al Impuesto, en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley, si la operación supone la transmisión de una empresa en funcionamiento.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0815-13, de 14 de marzo de 2013.

Devengo – Repercusión: rectificación – Sujeto pasivo: “inversión del sujeto pasivo” - Ejecuciones de obra para la construcción de edificaciones con devengo del IVA posterior al 30-10-2012 - La expedición de factura rectificativa en el año 2013 debe realizarse conforme al Reglamento de facturación vigente en este año, aunque la factura se hubiera expedido conforme al Reglamento de facturación anterior.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre la facturación y, en su caso, la rectificación de la factura expedida en relación con los siguientes hechos: *“La entidad consultante ha expedido una factura en el mes de octubre de 2012 por obras de calefacción, efectuadas con anterioridad y sustentadas en certificaciones de obra, en la que ha repercutido el correspondiente IVA. El cobro de la factura se produjo en el mes de noviembre de 2012, antes de la entrega final de la obra.”*

En primer lugar, la DGT expone los criterios reiterados por ella en relación con el devengo del IVA en las ejecuciones de obra a efectos de determinar cuándo se ha devengado el IVA de la operación consultada para, a continuación, declarar que *“las entidades contratistas deberán expedir factura en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto, ya sea como consecuencia de la puesta a disposición o recepción total o parcial de la obra por parte de la destinataria, o bien en el momento del cobro de las correspondientes certificaciones por parte de los contratistas o subcontratistas, cuando aquél se produzca con anterioridad a la citada puesta a disposición o recepción total o parcial, debiéndose hacer constar en la misma que el sujeto pasivo del Impuesto es el destinatario de la operación o, a partir del 1 de enero de 2013, la mención “inversión del sujeto pasivo”, cuando proceda la aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto.”*

Finalmente, la DGT concluye informando que *“en el supuesto de que a las operaciones de ejecución de obras de calefacción efectuadas por la entidad consultante le resultara de aplicación la regla de inversión de sujeto pasivo, regulada en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley 37/1992, cuyo devengo se hubiera producido con posterioridad al 30 de octubre de 2012, por haberse realizado el cobro de las correspondientes certificaciones con posterioridad a dicha fecha (mes de noviembre de 2012), debería haberse expedido una factura, conforme al Reglamento de facturación aplicable en dicha fecha, en la que se hiciera constar como sujeto pasivo al destinatario de las operaciones; es decir, sin repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

En otro caso, es decir, si no resultara de aplicación la regla del sujeto pasivo, prevista en el mencionado 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley 37/1992, el consultante, como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido debió expedir, en el momento del cobro de las certificaciones de obra (mes de noviembre de 2012), la correspondiente factura repercutiendo el impuesto al destinatario de las operaciones.

Finalmente, en el caso de que se hubiera expedido una factura con repercusión del impuesto y, sin embargo, resultara de aplicación la citada regla de inversión del sujeto pasivo, el consultante deberá proceder a rectificar la repercusión efectuada

mediante la expedición de una nueva factura, aplicando el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación que esté vigente en el momento de producirse dicha rectificación.”

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0821-13, de 14 de marzo de 2013.

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería - Servicios de alojamiento en un hotel con servicios de spa, masajes y tratamientos de belleza - Paquete de belleza junto al alojamiento - Se aplica el tipo reducido al servicio de alojamiento y los accesorios al mismo cuando se ofrezcan al cliente sin incremento de precio sean utilizados o no por el mismo - Los servicios de spa, masajes y tratamientos de belleza tributan al 21 por ciento - Cuando se contraten dichos servicios en un único paquete junto con alojamiento, aunque en la factura se desglosen, tributan todos al tipo del 21 por ciento.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable en el IVA en relación con los siguientes hechos: *“La entidad consultante se dedica a la explotación hotelera, poseyendo en todos sus establecimientos hoteleros espacios dedicados a spa, masajes y tratamientos de belleza. Dichos servicios se prestan tanto a clientes de los propios hoteles como a clientes externos. Cuando tales servicios se prestan a favor de clientes alojados en los hoteles, en ocasiones son contratados en un paquete conjuntamente con los servicios de alojamiento.”*

A tal efecto, la DGT señala lo siguiente:

“a) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios de alojamiento facilitado por hoteles y otros establecimientos afines, como los balnearios.

b) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento la prestación de servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina y servicios de masaje, facilitados por hoteles o balnearios, cuando tales servicios constituyan una actividad accesoria a la principal de hostelería y se facturen de forma conjunta con el mismo.

Con carácter general, los masajes y tratamientos de belleza, según criterio de este Centro Directivo (entre otras contestación vinculante a consulta con número de referencia V1801-10, de 2 de agosto) no se pueden entender como servicios accesorios o complementarios de los servicios de hostelería, por tener una importancia económica suficiente para considerarlos como servicios con entidad propia.

No obstante, tales servicios también podrán tener tal consideración de accesorios cuando se ofrezcan conjuntamente con los servicios de alojamiento sin que ello conlleve un incremento del precio de dichos servicios y se ofrezcan con independencia de que sean utilizados o no por el destinatario de los mismos.

En el caso de que los señalados servicios (servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina y servicios de masaje) no constituyan una actividad accesoria a la principal de hostelería y se facturen de forma independiente de los mismos, tributarán al tipo general del 21 por ciento.

c) Tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios mixtos de hostelería, como es el caso señalado en el escrito de consulta de que los servicios mencionados (hostelería, estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina y servicios de masaje) se contraten en un único paquete. La aplicación del tipo general se realizará con independencia de la circunstancia de que en la factura expedida para documentar las operaciones se diferencie el precio de los servicios de restauración y el de los servicios de spa, masajes, tratamientos de belleza, etc.”

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0822-13, de 6 de marzo de 2013.

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería - Servicios de alojamiento en un hotel con servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina, gimnasio, peluquería, servicios de masaje y alquiler de bicicletas y medios de transporte - Bonos “agua”, “relax”, “belleza” o similares, junto al alojamiento - Se aplica el tipo reducido al servicio de alojamiento y los accesorios al mismo cuando se ofrezcan al cliente sin incremento de precio, sean utilizados o no por el mismo - Los servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina, gimnasio, peluquería, servicios de masaje y el alquiler de bicicletas tributan al 21 por ciento - Cuando se contraten dichos servicios en un único paquete junto con alojamiento, aunque en la factura se desglosen, tributan todos al tipo del 21 por ciento.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable en el IVA en relación con los siguientes hechos: *“La entidad consultante lleva a cabo la actividad de hostelería y hospedaje. En alguno de sus hoteles pretende incorporar la prestación de ciertos servicios tales como servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina, gimnasio, peluquería, servicios de masaje y alquiler de bicicletas y medios de transporte. Dichos servicios se prestarían tanto por personal del hotel como por otros empresarios o profesionales contratados al efecto. Se pretende comercializar los servicios como “bonos agua”, “bonos relax”, “bonos belleza” o similares, de forma que la prestación de estos servicios sea complementaria a la actividad de hostelería y un reclamo para los clientes.”*

A tal efecto, la DGT ha considerado lo siguiente:

“a) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios de alojamiento facilitado por hoteles y otros establecimientos afines, como los balnearios.

b) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios de servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina, gimnasio, peluquería y servicios de masaje, facilitados por hoteles o balnearios cuando tales servicios constituyan una actividad accesoria a la principal de hostelería y se facturen de forma conjunta con el mismo.

Con carácter general, los masajes y tratamientos de belleza, según criterio de este Centro Directivo (entre otras contestación vinculante a consulta con número de referencia V1801-10, de 2 de agosto) no se pueden entender como servicios accesorios o complementarios de los servicios de hostelería, por tener una importancia económica suficiente para considerarlos como servicios con entidad propia.

Tampoco pueden tener esta consideración los servicios de peluquería, manicura y pedicura ni los servicios de alquiler de bicicletas y otros medios de transporte.

No obstante, tales servicios también podrán tener tal consideración de accesorios cuando se ofrezcan conjuntamente con los servicios de alojamiento sin que ello conlleve un incremento del precio de dichos servicios y se ofrezcan con independencia de que sean utilizados o no por el destinatario de los mismos.

En el caso de que los señalados servicios (servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina, gimnasio, peluquería y servicios de masaje) no constituyan una actividad accesoria a la principal de hostelería y se facturen de forma independiente de los mismos, tributarán al tipo general del 21 por ciento.

c) Tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios mixtos de hostelería, como es el caso señalado en el escrito de consulta de que los servicios mencionados (hostelería, masajes, sauna, spa, etc) se contraten en un único paquete, ya se comercialicen o no en forma de bonos. La aplicación del tipo general se realizará con independencia de la circunstancia de que en la factura expedida para documentar las operaciones se diferencie el precio de los servicios de restauración y el de los servicios de spa, masajes, tratamientos de belleza, etc.

d) Tributará al tipo de general del 21 por ciento el alquiler de bicicletas a los clientes del hotel.

Por otro lado, no existe información suficiente en el escrito de consulta para determinar si el arrendamiento de otros medios de transporte tributa al tipo general del 21 por ciento o si, por el contrario, tributa al tipo reducido del 10 por ciento de conformidad con lo previsto en el artículo 91.Uno.2.1º de la Ley del Impuesto para los transportes de viajeros y sus equipajes.”

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0852-13, de 15 de marzo de 2013.

Supuestos de no sujeción - Transmisión global de un patrimonio empresarial – Venta de un negocio de expendiduría de tabaco y administración de loterías, sin incluir el local que es arrendado al adquirente.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento a efectos de IVA de la transmisión del siguiente negocio que consiste en dos actividades distintas:

“El consultante ha comprado a una persona física un negocio que consiste en dos actividades, Expendiduría de Tabaco y Punto Mixto de Loterías del Estado. Dicha transmisión se ha realizado en documento privado. No obstante la transmisión de la concesión administrativa para poder vender tabaco se ha realizado también en documento público, con arreglo a lo previsto en el artículo 46 del Real Decreto 1199/99 de 9 de julio, modificado por el R.D. 1/2007. La transmisión de las actividades no ha comportado la transmisión del local donde la anterior titular las

ejerce. Por ello, para seguir con las actividades se ha formalizado un contrato de alquiler del local por cinco años. En el contrato privado no están incluidas las existencias, las cuales no se pueden cuantificar hasta que no se obtenga la concesión administrativa a nombre del nuevo titular. La antigua titular ejercerá dichas actividades hasta que el nuevo titular obtenga las autorizaciones pertinentes.”

En primer lugar, apunta la DGT que conforme a la información facilitada por el consultante, es objeto de transmisión un conjunto de bienes, derechos y obligaciones que incluye todos los elementos materiales e inmateriales necesarios para desarrollar la misma actividad que venía desarrollando la transmitente, con excepción del inmueble donde se desarrolla la actividad que será posteriormente arrendado al beneficiario de la transmisión.

A este respecto, la DGT recuerda que el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.1 de la LIVA, no exige que el adquirente del establecimiento mercantil vaya a desarrollar la misma actividad económica que realizaba la transmitente.

No obstante señala la DGT que, la circunstancia de que los inmuebles vayan a ser nuevamente arrendados para efectuar la misma actividad económica que realizaba la transmitente puede constituir un elemento de prueba adicional sobre la necesidad de que estos inmuebles se vinculen necesariamente con el resto de los elementos que se transmiten conformando conjuntamente un establecimiento mercantil en funcionamiento.

Añade que en el supuesto objeto de consulta los elementos que van a ser objeto de transmisión se refieren al ejercicio de una actividad de expenduría de tabaco y punto mixto de Loterías del Estado. En concreto, se trata de la transmisión de la concesión administrativa, existencias, y demás elementos afectos a la actividad.

Por lo tanto, la DGT reitera sus argumentos con respecto a la resolución V0662-10 del 8 de abril a la hora de determinar la no sujeción estableciendo que “en relación con la transmisión de todos los elementos afectos al desarrollo de una actividad médico-psiquiátrica, con excepción de los inmuebles afectos, que quedarían en propiedad de la consultante y serían arrendados a la sociedad beneficiaria de la transmisión, puede concluirse que el inmueble no es un elemento consustancial y necesario, y que los elementos que van a ser objeto de transmisión son susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios.”

En relación con lo anterior, la DGT entiende en el supuesto de hecho planteado, a falta de otros elementos de prueba, la referida transmisión estará no sujeta al IVA.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0885-13, de 20 de marzo de 2013.

Base imponible – Subvención satisfecha por un Ayuntamiento a la empresa concesionaria del servicio de transporte urbano de pasajeros.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado acerca del tratamiento a efectos de IVA de una subvención, en relación con el siguiente supuesto de hecho:

“El ayuntamiento consultante adjudicó a un grupo empresarial la gestión del servicio de transporte urbano colectivo de viajeros en la ciudad.

La retribución de concesionario se fija en la cuantía de las tarifas que pagan los usuarios y que establece el Ayuntamiento. En el caso de que el coste del servicio sea mayor que los ingresos, el Ayuntamiento satisfará al concesionario una subvención con cargo a los fondos municipales.”

En primer lugar, la DGT señala que en relación con las subvenciones satisfechas por la entidad consultante habría que distinguir si se trata de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones o subvenciones no vinculadas al precio.

A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la doctrina reiterada de ese Centro Directivo, la DGT analiza las condiciones que han de cumplirse para que una subvención se vincule al precio y se incluya dentro de la base imponible del IVA.

Así, la DGT conviene que la subvención descrita se cuantifica como diferencia entre los costes del servicio y los ingresos efectivamente percibidos por el grupo empresarial por las tarifas satisfechas por los usuarios.

La DGT entiende que en la medida en que el cálculo de la subvención parece que tiene por objeto corregir el déficit ocasionado al prestador del servicio y no afecta al precio del billete de autobús, cabe concluir que no se cumple el requisito de la incidencia y por tanto no tiene la consideración de subvención vinculada al precio. De este modo, no habrá que tener en cuenta dicha subvención para el cálculo de la base imponible de los billetes de transporte.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0926-13, de 22 de marzo de 2013.

Sujeto pasivo - Establecimiento permanente – Intervención del establecimiento permanente en la realización de operaciones - Entregas de combustible a transportistas que presentan una tarjeta de fidelización.

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

“La mercantil consultante es una entidad holandesa que lleva a cabo la emisión y gestión de una tarjetas de fidelización de clientes de un grupo multinacional que permiten a su titulares, transportistas no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, el pago de bienes y servicios adquiridos en una red de estaciones de servicios.

La consultante compra previamente los bienes y servicios a las referidas estaciones de servicio y los revende a los transportistas. También factura a las estaciones de servicios, servicios de simplificación administrativa en función del volumen de litros adquiridos por los transportistas en las estaciones de servicio.”

En esta contestación, la DGT se remite a lo ya señalado previamente en su contestación de 8 de febrero de 2010, nº V0210-10, respecto de un supuesto similar.

En relación con las operaciones efectuadas, la DGT considera (i) que las estaciones de servicio venden en firme a la consultante bienes y servicios propios de la actividad del transportista, comprometiéndose posteriormente a poner los referidos bienes y referidos servicios a disposición de los transportistas clientes de la consultante y que no están establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, y (ii) que las estaciones de servicio actuarían respecto de la consultante como agentes o representantes autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la misma, constituyendo por tanto un establecimiento permanente de la compañía holandesa consultante.

De este modo, señala la DGT que puede concluirse lo siguiente: (i) que la compañía holandesa consultante se considerará establecida en el territorio de aplicación del IVA español, al disponer en dicho territorio de agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la misma, y (ii) que los referidos establecimientos de que dispone la compañía holandesa en el territorio de aplicación del IVA español intervienen en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que dicha compañía realiza a favor de las empresas de transporte.

Concluye la DGT que la compañía holandesa consultante tendrá la condición de sujeto pasivo del IVA correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA español que realice para sus clientes cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación de dicho impuesto.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0933-13, de 22 de marzo de 2013.

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería - Discotecas, salas de fiesta, actuaciones musicales y similares en vivo en cafés-teatro, cafés-concierto, pubs y cafeterías - Servicios en esos últimos lugares con música de fondo - Se aplica el tipo general al servicio de hostelería junto con un servicio recreativo - Se aplica el tipo reducido al servicio de hostelería con música de fondo.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable en el IVA a las operaciones que se derivan de los siguientes hechos:

“La entidad consultante es una federación integrada por empresas que se dedican a actividades recreativas y musicales.

Ante la modificación del tipo impositivo para los servicios mixtos de hostelería consulta el tipo de IVA aplicable a los siguientes servicios:

- *Servicios prestados por locales que tienen varias licencias de actividad, como bar y discoteca y según el horario se ejerce una u otra actividad.*
- *Salas de fiesta y discotecas a las que se accede previo pago de una entrada. Suministro de bebidas en la barra una vez que se ha accedido al local.*
- *Actuaciones musicales y similares en vivo, monólogos, guitarrista, en cafés-teatro, cafés-concierto, pubs, cafeterías simultáneamente con el servicio de hostelería.*
- *Locales como cafés-teatro, cafés-concierto, pubs, bares y cafeterías donde se escucha música de fondo y simultáneamente se presta el servicio de hostelería.”*

A tal efecto, la DGT ha considerado lo siguiente:

“Desde el 1 de septiembre de 2012, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento los siguientes servicios objeto de consulta al calificarse los mismos como servicios mixtos de hostelería, lo que implica la existencia de un servicio de hostelería conjuntamente con una prestación de servicio recreativo:

- *Servicios de discoteca prestados por locales que tienen varias licencias de actividad (bar y discoteca) cuando estén el horario de discoteca.*
- *Salas de fiesta y discotecas a las que se accede previo pago de una entrada así como el suministro de bebidas en la barra una vez que se ha accedido al local.*
- *Actuaciones musicales y similares en vivo, (monólogos, instrumentista, grupo musical...) en cafés-teatro, cafés-concierto, pubs y cafeterías prestados simultáneamente con el servicio de hostelería.*

Por otro lado desde el 1 de septiembre de 2012, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 10 por ciento los siguientes servicios objeto de consulta:

Los suministros de comidas y bebidas para consumir en el acto efectuados en bares o restaurantes, cafés-teatro, cafés-concierto, pubs, cafeterías, en los días y horas en los que no se presten simultáneamente servicios musicales o de espectáculo. El hecho de que el local disponga de música de fondo (instrumental, o no instrumental, como el hilo musical) no implica la prestación de un servicio mixto de hostelería.”

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0943-13, de 22 de marzo de 2013.

Hecho imponible – Indemnización recibida por un agente financiero, originada por el hecho de haber incrementado sensiblemente las operaciones con clientela preexistente.

La presente contestación de la DGT se ha pronunciado sobre si una indemnización que recibe un agente financiero al haber incrementado sensiblemente las operaciones con la clientela preexistente, puede o no tener la consideración de una operación sujeta al IVA.

En su contestación, la DGT señala que el servicio prestado por el agente a que se refiere la consulta, que ejercía la actividad de agente comercial, a favor de una sociedad mercantil se encuentra sujeto al IVA, apoyándose en los argumentos que se indican a continuación.

El artículo 28, apartado 1 de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia, señala que cuando se extinga el referido contrato, sea por tiempo determinado o indefinido, el agente que hubiese aportado nuevos clientes al empresario o incrementado sensiblemente las operaciones con la clientela preexistente, tendrá derecho a una indemnización si su actividad anterior puede continuar produciendo ventajas sustanciales al empresario y resulta equitativamente procedente por la existencia de pactos de limitación de competencia, por las comisiones que pierda o por las demás circunstancias que concurren.

Teniendo en cuenta asimismo lo dispuesto por el artículo 1 de la misma Ley 12/1992, se deduce que la referida indemnización por clientela se satisface en contraprestación por los servicios prestados por el agente que suponen beneficios para el empresario una vez concluido el citado contrato de agencia, por lo cual no cabe excluir su importe de la base imponible del IVA.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0951-13, de 25 de marzo de 2013.

Reglas de localización – Empresa francesa que no dispone de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español y que realiza contratos de arrendamiento de embarcaciones a largo plazo a consumidores finales, algunos de los cuales están radicados en dicho territorio.

En esta contestación, la DGT se pronuncia sobre las siguientes cuestiones:

- A) Sujeción al IVA español de los servicios de arrendamiento de embarcaciones de recreo a largo plazo a consumidores finales españoles realizadas por una empresa francesa no establecida en el territorio de aplicación de dicho impuesto, y consecuencias de que el contrato de arrendamiento se hubiera firmado con anterioridad al 1 de enero de 2013.

- B) Sujeción en al IVA español de los de los referidos servicios de arrendamiento de embarcaciones de recreo en el supuesto de que el disfrute de la embarcación vaya a realizarse siempre fuera de las aguas territoriales comunitarias.

La DGT ha contestado dichas cuestiones en el sentido que se indica a continuación.

Debe tenerse en cuenta que, desde el 1 de enero de 2013, los arrendamientos a largo plazo de embarcaciones de recreo a consumidores finales se entenderán efectuados en el territorio de aplicación del IVA español cuando la embarcaciones se pongan efectivamente en posesión del arrendatario en dicho territorio y la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente desde la que el empresario arrendador realizase dicho arrendamiento se encontrase situada en dicho territorio.

Por otra parte, con anterioridad a la referida fecha, a dicha modalidad de arrendamiento de medios de transporte a largo plazo le resultaba aplicable la regla general de localización establecida en el artículo 69.Uno.2º de la Ley, según la cual tales prestaciones de servicios, cuando fuesen realizadas para un destinatario no fuese empresario o profesional actuando como tal, únicamente se entendían realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando se encontrase situada en dicho territorio la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente desde el que el empresario arrendador prestase tales servicios.

Por lo tanto, hasta el 31 de diciembre de 2012, los servicios de arrendamiento de embarcaciones a largo plazo realizados para consumidores finales por la empresa consultante no establecida en el territorio de aplicación del IVA español no se entendían prestados en dicho territorio, pues prestados en el lugar en donde estuviese la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente desde el que dicha empresa realizase tales servicios, sede o establecimiento estos que, de acuerdo con la información facilitada en la consulta, no se encuentran en el referido territorio.

Por otra parte, a partir del 1 de enero de 2013, se localizan igualmente fuera del territorio de aplicación del IVA español los servicios de arrendamiento a largo plazo de embarcaciones de recreo efectuados por la empresa francesa consultante a consumidores finales establecidos en dicho territorio, porque, de acuerdo con la información objeto de consulta, la consultante no tiene su sede de actividad económica ni un establecimiento permanente en el citado territorio.

Finaliza la DGT señalando que el hecho de que el disfrute de la embarcación vaya a realizarse siempre fuera de las aguas territoriales comunitarias, tratándose de arrendamientos de embarcaciones de recreo a largo plazo, no tiene relevancia a efectos de determinar el lugar en donde debe considerarse prestado tal servicio.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0952-13, de 25 de marzo de 2013.

Devengo – Servicio consistente en la cesión de los derechos de explotación de ciertos productos audiovisuales (películas, series de TV u otras obras audiovisuales), teniendo el cesionario el derecho a la difusión de dichos productos un concreto número de veces durante un período determinado.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el devengo del IVA en relación con el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, en el desarrollo de su actividad empresarial de explotación de derechos audiovisuales, así como de realización, comercialización y distribución de derechos audiovisuales, cede bajo licencia los derechos de explotación de ciertos productos audiovisuales (películas, series de TV u otras obras audiovisuales). El cesionario dispondrá del derecho a la difusión de dicho producto audiovisual un concreto número de veces, durante un período determinado.”

En su contestación, la DGT hace referencia a dos resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), de 26 de enero del 2010 y 23 de marzo del 2010, señalando que las prestaciones de servicios objeto de consulta, mediante las que una empresa cede a otra la explotación de determinados derechos audiovisuales, que podrán ser utilizados un número limitado de veces durante un tiempo determinado, no tienen la consideración de prestaciones de servicios de tracto sucesivo.

Recuerda asimismo la DGT su reiterada doctrina en el sentido de que, el devengo del IVA en las prestaciones de servicios de cesión de los derechos de explotación de ciertos productos audiovisuales (películas, series de TV u otras obras audiovisuales) objeto de consulta que, como se ha señalado, no tienen la consideración de operaciones de tracto sucesivo o continuado, se produce conforme a lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 2º, primer párrafo de la Ley del IVA, es decir, en el momento en que se produzca la cesión de los mencionados derechos.

III. World VAT News.

1. Belgium – *Postponed accounting for import will be broadened*

Postponed accounting (in Belgium, the “E.T. 14.000 license”) allows VAT taxable persons in Belgium to declare the import VAT in their periodic VAT return, rather than at the time of import, which avoids the pre-financing of import VAT.

Application of the postponed accounting scheme in Belgium was subject to two conditions, i.e., a deposit and regular import activities.

The first condition was abolished in 2012 and now the government has decided to abolish the second condition. This would mean that for a one-off import (e.g. investment goods), a VAT taxable person could apply for postponed accounting.

A license is mandatory, but it will no longer be necessary to satisfy the above conditions to obtain the license. It is unclear when the second condition actually will be abolished, but it likely will be this summer.

2. Belgium - *Deregistration threshold for SMEs*

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

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

3. Belgium - *Budget Control*

During the Budget Control 2013, which took place at the end of March, the Belgian government discussed two changes to Belgian VAT law, but decided not to adopt them: (1) an increase in the standard VAT rate from 21% to 22% and a decrease in the reduced rate from 6% to 5.5%; and (2) abolition of the VAT exemption in Belgium for European lawyers. Neither proposal passed.

4. China - *New update on VAT reform pilot program*

On 10 April 2013, China’s State Council announced the following key points regarding the VAT reform pilot program:

- The pilot services (i.e. transportation and the six groups of modern service sectors) covered under the reform pilot program will be rolled out to the whole country starting from 1 August 2013.
- TV, radio and film production, broadcasting and distribution sectors will be included within the scope of the pilot as new services, although the date for inclusion is still unknown.

- Railway transportation, postal and telecommunications service may be covered in the pilot but the specific timing is unknown.
- Confirmation that, as expected, the government would try to complete the reform within the 12th Five Year period (i.e. 2011-2015)

5. Colombia - VAT on petroleum production

As from 3 January 2013, if a petroleum producer outsources production to outside a free trade zone, the producer, the importer and any related parties will become liable for any VAT payable. The Ministry of Mines (and not the tax authorities) determines the relevant percentages of materials that must originate within a free trade zone to qualify for the free trade zone benefits.

6. Colombia – Import of goods for construction of prisons not subject to VAT or import duty

Effective 10 December 2012, VAT and import duty no longer apply to the importation of equipment for the construction of a prison, provided the construction budget has been approved by a prison authority. In this context, “equipment” includes goods required for the assembly, installation, staffing and operation of the prison.

This exclusion only applies to goods, and not to construction services.

7. Costa Rica - GST input tax credit mechanism amended

Previously in Costa Rica, GST input tax could only be claimed in respect of GST incurred on raw materials and machinery physically incorporated or directly used in the production of goods and services subject to GST.

On 12 March 2013, Costa Rica’s Legislative Assembly approved an amendment to extend the ability to claim GST input tax, with effect from 12 April 2013.

Under the amendment, GST input tax will be able to be claimed in respect of GST incurred on any supplies used in the process of producing, marketing or distributing goods that are subject to GST (including exported sales), including raw materials, containers, packaging materials, machinery and electricity. In other words, physical or chemical incorporation is no longer a requirement for claiming a GST credit, meaning that the GST in Costa Rica has become more akin to the international model of a consumption tax. The amendment has eliminated some of the legal uncertainties of the previous law and improved Costa Rica’s international competitiveness.

8. Croatia - Accession to EU

Croatia is making numerous changes and improvements to ensure harmonization with EU rules and regulations in light of its impending accession to the EU on 1 July 2013.

The Ministry of Finance has presented a VAT bill to parliament that should come into force on the date of accession.

The most significant features of the bill are as follows:

- The supply of construction plots will no longer be VAT exempt as from 1 January 2015;
- The supply of buildings and attached land more than two years old, starting from the time of occupation, will be VAT exempt as from 1 January 2015;
- The concept of triangulation will be introduced and Croatia will adopt the same wording as the EU VAT Directive; and
- The proposed distance selling threshold will be HRK 270,000 (about EUR 36,000).

Numerous rules and exceptions apply to some provisions in the bill. Further clarification of these items is expected in a new VAT bylaw.

9. India - *International roaming facility provided to customers of foreign service provider while in India*

In a recent case in the Mumbai Tribunal, the appellant provided telecom services in India to the customers of a foreign telecom provider as part of an international roaming facility. It was held that the service recipient in such a case is the foreign telecom entity to whom services have been provided by the Indian telecom service provider, and not the customer to whom the services have been provided at the behest of the service recipient. Therefore, the telecom services provided by the appellant were held to qualify as an export of services

10. India - *Taxability of services relating to issue of foreign currency convertible bonds*

In a recent case, an Indian company used the services of a company located outside India for the issuing of foreign currency convertible bonds (FCCB) and underwriting the issue. The Delhi Tribunal, applying the relevant parameters under the Export of Service Rules, 2005, held that services relating to the issue of FCCBs qualifying under the category of Banking and Other Financial Services are subject to service tax under the reverse charge mechanism when received from a lead manager located outside India. However, the services in relation to the underwriting, which are taxable at the place of performance, cannot be said to be the import of services, since no activity in relation to the underwriting of the issue was performed in India, and therefore will not be subject to service tax in the hands of the service recipient.

11. Italy - Clarification regarding proof of intra-Community supply

On 25 March 2013, the Italian tax authorities published an important clarification of the evidence that taxpayers must collect to prove the transport of goods to another EU member State (especially under “ex works” conditions).

In particular, the authorities clarified that in light of commercial developments, proof can be provided by the electronic consignment note (e-CMR) signed by the supplier, carrier and consignee, which includes the same information as the paper CMR. The e-CMR can be provided in pdf format through an electronic platform shared by the supplier and the carrier.

According to the tax authorities, other documents can also evidence proof of transport to another EU member State if the documentation contains the same information as the paper CMR and the signatures of the parties (supplier, carrier and consignee) can be extracted. This could include information from the IT system of the carrier, from which it can be verified that the goods left Italy and were delivered to another member State.

The tax authorities also clarified that the relevant documents must be collected by the supplier “without delay,” i.e. as soon as the commercial practice makes it possible, and they must be retained until the deadline for VAT assessment

12. Italy - Filing of “Spesometro” (client and suppliers list)

On 5 April 2013, the Italian tax authorities published an alert on their website to advise that the filing of the Spesometro with the relevant data for 2012 cannot be processed via the same procedure as in previous years. It has been confirmed that the original deadline (30 April) should be considered no longer applicable, although the new due date has not yet been communicated.

Thus, it will be necessary to wait for the new technical details and the new form, which will soon be published and made available for download on the website.

13. Italy - Application of reduced VAT rate

It has been clarified that the 10% VAT rate applies to oils and fats of animal and vegetable origin, classified in the TARIC codes from 1507 to 1518, if they are used as fuel to generate electricity (directly or indirectly) with an installed capacity of more than 1 kW.

It has recently been clarified that, with effect from 4 March 2013, the mandatory periodic maintenance of heating installations for condominium or individual use, installed in buildings for private housing is considered routine maintenance and therefore subject to the 10% VAT rate.

14. Poland - VAT law amended

A number of far-reaching changes to the Polish VAT law came into force on 1 April 2013. The following changes are likely to impact businesses, whether resident or simply registered in Poland for VAT purposes:

- Abolition of the mandatory reverse charge mechanism. Foreign-established entities that do not have a fixed place of business in Poland and that supply goods locally must charge output VAT on their supplies to Polish-based VAT taxpayers (i.e. on transactions that would have been subject to the reverse charge mechanism by Polish-based purchasers before 31 March 2013). This will result in changes to the VAT position of many foreign Polish-VAT-registered entities (from VAT refunds to VAT payable).
- Additionally, the wording of invoices will need to be amended; invoices will need to include information on the appropriate VAT rate and the VAT amount in PLN, instead of a statement that VAT is to be settled by the purchaser. Other elements of the invoice may remain unchanged.
- Abolition of the deadlines and terms determining whether the temporary movement of own goods into and outside Poland constitutes an intra-Community acquisition or supply of goods. This has been the source of discrepancies between Poland and other EU member States and has triggered an obligation for foreign entities to register for Polish VAT purposes due to such shipments.
- Introduction of a new definition of “export” and a list of documents that are required to confirm the departure of goods from the EU (thus confirming VAT zero-rating).
- Introduction of the ability to import goods into Poland without being required to VAT register in Poland, provided the goods are subsequently supplied as an intra-Community supply of goods to another EU member State by the importer of the goods.
- Free of charge supplies of goods. Printed advertising and information materials will be subject to VAT (previously outside the scope of Polish VAT) and there is a new definition of “sample,” which implements the CJEU decision in the EMI case with respect to the scope of the VAT exemption. Finally, small gifts and samples will be treated as outside the scope of Polish VAT if they relate to the business activity of the taxpayer.
- The requirements for the format of intra-Community supply invoices (which allow for VAT zero-rating) have been abolished.
- Input VAT on intra-Community acquisitions is to be recovered in the reporting period in which output VAT on the intra-Community acquisition is declared, provided the intra-Community acquisition is reported in the correct reporting period. Such a provision may lead to situations where, if an incorrect intra-Community acquisition reporting is identified by the authorities, theoretically

they might require the output VAT obligation to remain in the reporting period in which it was reported, but disallow the input VAT recovery. Consequently, it has become even more important to ensure intra-Community acquisitions are reported correctly.

15. Portugal - Communication of transport documents to the tax authorities

On 2 and 4 April 2013, Portugal's tax authorities updated the instructions regarding the communication of transport documents to the tax authorities before a transport commences. An Administrative Decree has also been published on 23 April, clarifying several rules and postponing the entry into force of the new communication rules to 1 July 2013.

16. Russia - Tax code amended regarding taxation of bonuses/incentives

The law amending Russia's tax code was officially published on 8 April 2013. The three main VAT amendments, which generally will come into effect with respect to adjustments of value made on or after 1 July 2013, are as follows.

No adjustment to seller's tax base (and consequently buyer's input VAT deductions) following the payment of bonuses or incentives

Bonus and incentive payments made by the seller of goods, work or services under a supply agreement, including those due to a certain volume of acquisitions, will not decrease the value of the goods for purposes of calculating the seller's VAT taxable base (and the VAT input tax deduction of the buyer), except where the supply agreement specifically provides that the payment of bonus or incentive payments will constitute a decrease in the price of the goods, work or services. If there is a decrease in such price, the seller should adjust the VAT taxable base, and the buyer should adjust the amount of the VAT input tax deduction.

Adjustment of the seller's tax base due to an increase in the value of shipped goods, executed work, executed services or property rights in the period of issuing documents for the change in value

An increase in the value (excluding taxes) of shipped goods, executed work, executed services or transferred property rights due to an increase in the price or tariff and/or an increase in the volume of the shipped goods, executed work, rendered services or transferred property rights must be included in the value of the VAT base in the tax period in which the documents that serve as the basis for issuing an amended VAT invoice (i.e. contract, agreement, or other primary document confirming the consent (fact of notification) of the buyer for the change in value) are issued.

Ability to issue a single amending VAT invoice with respect to several VAT invoices

A taxpayer will be able to issue a single amended VAT invoice for a change in the value of shipped goods, executed work, rendered services or transferred property rights covering two or more VAT invoices previously issued by the taxpayer.

17. United Kingdom - VAT registration and deregistration thresholds

As announced in the UK Budget on 20 March 2013, the VAT registration and deregistration thresholds are increased with effect from 1 April 2013, to GBP 79,000 and GBP 77,000, respectively (previously, the thresholds were GBP 77,000 and GBP 75,000). The revised thresholds also apply to registrations prompted by acquisitions from other EU member States.

18. United Kingdom - Northern Irish “carrier bag tax”

The UK tax authorities have issued guidance on the VAT and corporation tax treatment of the Northern Irish levy on “single use” bags, which came into effect on 8 April 2013.

The guidance confirms that the levy is subject to corporation tax and that, where businesses charge more than the minimum 5p levy, the whole amount charged (and not just the excess over 5p) is subject to VAT.

19. Uruguay - Definition of “detergents” for application of reduced VAT rate

A new definition of “detergents for family use” applies as from 1 May 2013. Such detergents qualify for the application of the 10% reduced VAT rate (rather than the 22% standard rate).

The change effectively distinguishes between detergents for family use and those for industrial use (the difference relates to the active agent concentration and the volume of the containers in which they are marketed; detergents for family use qualify for the reduced VAT rate, whereas detergents for industrial use are taxed at the standard rate).

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.