

Enero 2014
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa

1. **Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas (Artículo noveno).**
2. **Reglamento de ejecución (UE) nº 17/2014 de la Comisión de 10-1-2014, por el que se establece el formulario normalizado de notificación de la adopción de una medida especial en virtud del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.**

II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de enero de 2014. Asunto C-300/12 (Ibero Tours).**

Operaciones de las agencias de viajes – Concesión de rebajas a los viajeros – Determinación de la base imponible de las prestaciones de servicios realizadas en una actividad de intermediario.

2. **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de noviembre de 2013. Nº de recurso 5623/2011.**

Hecho imponible – No sujeción – Transmisión de un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios – No es necesario que dicha unidad económica autónoma exista en sede del transmitente en el momento de la transmisión.

3. **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 29 de noviembre de 2013. Nº de recurso 3575/2011.**

Devengo – Entrega de bienes – Otorgamiento de escritura pública de compraventa de inmuebles – Mantenimiento de la posesión de los inmuebles por la entidad transmitente hasta su posterior abandono de los mismos.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 16 de diciembre de 2013. Nº de recurso 2882/2012.

Repercusión del Impuesto – Contratos suscritos con Administraciones Públicas – Aplicación incorrecta del tipo impositivo – El precio pactado, que incluye el IVA a todos los efectos, no está sujeto a variaciones como consecuencia de errores en la estimación del tipo impositivo o de cambios legislativos sobrevenidos que supongan una alteración del mismo.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de diciembre de 2013 (nº de recurso 1537/2010).

Afectación directa a la actividad del sujeto pasivo de servicios cuyas cuotas del IVA se pretenden deducir – Necesidad de que el destinatario efectivo de estos servicios sea el sujeto pasivo que pretende deducir las cuotas del IVA – Motivación de la culpabilidad a la hora de imponer sanciones tributarias.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de enero de 2014 (nº de recurso 5654/2010).

Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente con ocasión de la compraventa de un inmueble, cuando el adquirente continúe en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente por imperativo legal – No sujeción al IVA de la operación.

7. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 23 de diciembre de 2013 (nº de recurso 14/2012).

Imposición de sanción en materia del IVA en relación con el incumplimiento de requisitos formales en las deducciones practicadas, al deducirse cuotas superiores a las consignadas en los documentos justificativos y en relación con la deducción de cuotas soportadas en determinadas entregas de bienes y servicios no deducibles, como adquisición de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la adquisición de alimentos y objetos de atenciones a clientes.

8. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 15 de octubre de 2013. Nº de recurso 110/2011.

Exención del IVA en las importaciones de bienes – Requisitos y análisis de la condición de importador.

9. Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears. Sentencia de 23 de octubre de 2013. Nº de recurso 320/2011.

Exención en el IVA de terrenos no edificables: la clasificación como rústico no altera su condición porque excepcionalmente pueda admitirse un uso limitado a una sola vivienda.

10. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid. Sentencia de 4 de noviembre de 2013. Nº de recurso 444/2010.

Deducciones y devoluciones – Falta de acreditación de la realidad de las operaciones reflejadas en las facturas – Vínculo entre las partes.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5639/2011, de 12 de diciembre de 2013.

Devolución de cuotas soportadas en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TIVA-ES) por empresarios no establecidos en dicho territorio pero establecidos en otros Estados miembros – Período al que debe referirse la solicitud.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3506-13, de 2 de diciembre de 2013.

Tipo impositivo aplicable – Servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3592-13, de 12 de diciembre de 2013.

Sujeción al IVA - Localización de los servicios prestados – Alquiler de puntos de amarre.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3606-13, de 13 de diciembre de 2013.

No sujeción – Transmisión de activos, derechos y empleados - Consideración de unidad económica autónoma.

5. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3632-13, de 19 de diciembre de 2013.**

Exención – Servicios de mediación en operaciones de seguros vs. servicios de asesoramiento y publicidad.

6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3636-13, de 19 de diciembre de 2013.**

Determinación del volumen de operaciones – Cobro de intereses por la concesión de préstamos a empresas del grupo y asociadas – Transmisión de participaciones de sociedades filiales.

IV. World VAT News

1. **Colombia - There have been a number of VAT developments in Colombia.**
2. **Mexico - VAT and excise tax laws have been amended in the framework of a major tax reform.**
3. **Uruguay - There is an IMESI reduction for fuel sold in certain filling stations.**
4. **India - There have been a number of court cases on VAT and service tax and the Central Excise Rules have been amended.**
5. **Croatia- There have been several amendments to the VAT Law, including an increase in the reduced VAT rate.**
6. **Cyprus - There has been a VAT rate increase, the EU Invoicing Directive has been fully implemented into national legislation and a Cash Accounting Scheme has been introduced.**
7. **Egypt- The introduction of a VAT system is currently under consideration**
8. **France - There have been changes to the VAT rates and the application of the reverse charge.**

- 9. Greece - There have been a number of VAT developments.**

- 10. Italy- The tax authorities have issued a number of statements and clarifications and the 2014 budget law includes a number of VAT issues.**

- 11. Lithuania - There have been amendments to the Excise Duty Law.**

- 12. Netherlands - There are new rules regarding the security to be provided by fiscal representatives and the cost sharing exemption for pension providers may be abolished.**

- 13. Poland - There is news on a number of VAT changes that came into force on 1 January 2014.**

- 14. Portugal - Amendments under the Budgetary Law 2014 apply from 1 January 2014.**

- 15. United Kingdom - The CJEU has issued its judgment in a case on the VAT treatment of green fees charged by a golf club to non-members. The Intrastat thresholds have been amended.**

I. Normativa.

1. Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas (Artículo noveno).

Con fecha 25 de enero de 2014, el Boletín Oficial del Estado ha publicado el Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas.

En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere, este Real Decreto-ley contempla, en su artículo noveno, las siguientes modificaciones que se aplican desde el pasado día 26 de enero de 2014:

A) Tipos impositivos.

Se añaden los números 4 y 5 al artículo 91.Uno de la Ley del IVA, por los que se amplía la aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por ciento, pasando de tributar del tipo de gravamen del 21 por ciento a este tipo reducido, a las siguientes operaciones:

a) Las **importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección**, cualquiera que sea el importador de los mismos.

b) Las **entregas de objetos de arte** realizadas por las siguientes personas:

- Por sus autores o derechohabientes.

- Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de la Ley del IVA, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

En este último guion se encontrarían aquellos empresarios que, esporádicamente (en términos de la Directiva 2006/112/CE artº 103.2.b); la Ley del IVA emplea el término “no revendedor”), entreguen objetos de arte por los que hayan deducido el 100% del IVA que soportaron en su adquisición (por ejemplo, un arrendador de objetos de arte o una empresa que adquirió el objeto de arte afectándolo a su actividad como elemento del inmovilizado).

Por otra parte, dicho guion no se aplica, en su caso, a las Galerías de arte, que siempre aplicarán el tipo impositivo general (21%), con independencia de la condición, en nombre propio o ajeno, en que actúen en cada transacción. Así: i) si actúan en nombre ajeno, realizarían una prestación de servicios que no está amparada por el art. 91.Uno.4.b) de la Ley del IVA, o ii) si actúan en nombre propio, serían revendedores (art. 136.Uno.5º de la ley del IVA) y, por tanto, podrían tributar tanto por el régimen general como, en su caso, por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte,

antigüedades y objetos de colección, si bien, en ambos supuestos, aplicarían el tipo impositivo general del 21% (eso sí, en el caso de que resultase de aplicación el régimen especial, el tipo de gravamen del 21% se aplicará sobre el margen).

- c) Las **adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte** cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas referidas en la letra b) anterior.

B) Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección será aplicable también a aquellas entregas de objetos de arte realizadas por un sujeto pasivo revendedor cuando dichos bienes sean adquiridos a empresarios o profesionales, en virtud de las operaciones a las que haya sido de aplicación el tipo impositivo reducido, de acuerdo con lo indicado en la letra A) anterior.

Se amplía, de esta forma, el ámbito objetivo de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a las entregas de objetos de arte realizadas por los sujetos pasivos revendedores cuando estos hubieran adquirido dichos bienes a empresarios o profesionales, distintos de revendedores, siempre que estos últimos empresarios o profesionales tengan derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación de esos mismos bienes.

Por último, debemos recordar que, en los mismos términos, ambas modificaciones citadas en las letras A) y B) anteriores ya estuvieron vigentes hasta el 31-8-2012. Desde 1-9-2012, los preceptos respectivos fueron derogados por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio.

2. Reglamento de ejecución (UE) nº 17/2014 de la Comisión de 10-1-2014, por el que se establece el formulario normalizado de notificación de la adopción de una medida especial en virtud del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

El Diario Oficial de la Unión Europea del día 11-1-2014 ha publicado el Reglamento de ejecución (UE) nº 17/2014 de la Comisión. Este Reglamento aprueba el formulario normalizado de notificación por los EEMM a la Comisión de la adopción de una medida especial de inversión del sujeto pasivo en base al mecanismo de reacción rápida previsto en el artículo 199 ter de la Directiva 2006/112/CE, que se introdujo mediante la Directiva 2013/43/UE para combatir el fraude en el IVA.

Dicho Reglamento entró en vigor el 14-1-2014, siendo obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de enero de 2014. Asunto C-300/12 (Ibero Tours GmbH).

Operaciones de las agencias de viajes – Concesión de rebajas a los viajeros – Determinación de la base imponible de las prestaciones de servicios realizadas en una actividad de intermediario.

La agencia de viajes Ibero Tours actuaba en calidad de intermediaria en nombre y por cuenta ajena en la venta de servicios de viaje a consumidores finales (viajeros) realizada por organizadores de circuitos turísticos. A cambio de ese servicio de intermediación, Ibero Tours recibía una comisión por parte de los organizadores turísticos. No obstante, Ibero Tours concedía al viajero, por propia iniciativa y a su costa, una reducción del precio del viaje vendido por el organizador de circuitos turísticos.

En virtud de lo anterior, se plantea al Tribunal si los principios definidos en la sentencia Elida Gibbs que permiten la reducción de la base imponible del IVA por la concesión de descuentos en determinadas circunstancias son aplicables asimismo a la citada reducción del precio practicada a voluntad propia por Ibero Tours en su calidad de intermediaria.

Sobre este particular, el Tribunal recuerda que en la mencionada sentencia se estableció que la base imponible del IVA debía minorarse en el importe del descuento otorgado por el fabricante de un producto que, sin estar ligado contractualmente con el cliente final, era el primer eslabón de una cadena de operaciones y concedía a dicho consumidor final una reducción del precio mediante cupones descuento que los minoristas recibían y que el fabricante posteriormente les devolvía.

No obstante, el Tribunal señala que el caso que ahora nos ocupa es distinto al que originó la sentencia Elida Gibbs pues el organizador de circuitos turísticos ni se encuentra a la cabeza de la cadena de operaciones, puesto que presta directamente el servicio al consumidor final (Ibero Tours únicamente interviene como intermediaria de esta única operación), ni concede ningún descuento, ya que Ibero Tours está obligada, en cualquier caso, a abonarle el precio convenido, con independencia del descuento que ésta otorgue al viajero.

En estas circunstancias, y a diferencia de lo inicialmente propuesto por el Abogado General, el Tribunal declara que en el presente litigio no son aplicables los principios definidos en la sentencia Elida Gibbs y, en consecuencia, la reducción del precio otorgada por Ibero Tours al viajero no conlleva una reducción de la base imponible ni de la contraprestación recibida por el organizador del circuito turístico por la venta del viaje, ni de la contraprestación recibida por Ibero Tours por su servicio de intermediación.

2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de noviembre de 2013. N° de recurso 5623/2011.

Hecho imponible – No sujeción – Transmisión de un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios – No es necesario que dicha unidad económica autónoma exista en sede del transmitente en el momento de la transmisión.

El supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA para las llamadas operaciones de reestructuración empresarial ha sido objeto de análisis en esta sentencia por parte del Tribunal Supremo.

El caso enjuiciado en la misma versa sobre la aplicación del supuesto de no sujeción a una operación de escisión total efectuada el 1 de julio de 2002, en el que la entidad escindida aportó a dos sociedades beneficiarias preexistentes los elementos patrimoniales afectos al desarrollo de su actividad empresarial (explotación de máquinas recreativas y de azar). Entre otros activos transmitidos por la sociedad escindida a ambas sociedades beneficiarias se encontraban diversas máquinas recreativas tipo B y las correspondientes autorizaciones o permisos necesarios para su explotación. Ambas sociedades realizaban la misma actividad económica que la entidad escindida.

A raíz de un procedimiento de comprobación e inspección realizado por la Administración tributaria, ésta consideró que dichas aportaciones constituían operaciones sujetas y no exentas del IVA, por tratarse de una cesión de derechos que tienen la consideración de prestación de servicios, siendo la cesión de las máquinas accesoria a la de las autorizaciones o permisos.

Interpretación que fue mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), quien no consideró aplicable el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA (en su redacción vigente en el momento de los hechos), al entender que no existió transmisión de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En este sentido -argumentaba la resolución del TEAC- que existía una exigencia implícita de que la “rama de actividad” o “unidad económica autónoma” existan previamente en sede de la transmitente y *“sin embargo, en este supuesto, existe una sola actividad económica en sede de la actividad escindida, la explotación de máquinas recreativas, explotación económica a la que aparecen estar afectos la totalidad de los elementos patrimoniales destinados a dicho fin y que, como no puede ser de otra forma, desde el punto de vista de la racionalidad económica, dispone de una sola organización empresarial, lo cual imposibilita considerar rama de actividad a los efectos que aquí nos ocupan, cada uno de los bloques escindidos”*.

Pues bien, dicha interpretación efectuada por el TEAC es rechazada por la Audiencia Nacional al considerar que la misma no encuentra apoyo en la Directiva del IVA, en los términos declarados por el TJUE. Igualmente, y ante el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, el

Tribunal Supremo mantiene en esta sentencia el criterio interpretativo de la Audiencia Nacional, a partir del contenido del antiguo artículo 5.8 de la Sexta Directiva (actualmente, artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE) y de la jurisprudencia comunitaria.

Señala el Alto Tribunal que si bien *“la tesis que sostiene la necesidad de que la unidad económica autónoma exista en el momento de la transmisión tiene a su favor el clásico principio de que “nadie puede dar lo que no tiene”, o lo que es lo mismo, aquella unidad debe darse en el momento de la transmisión; en cambio, con mayor amplitud, se mantiene también que lo decisivo es que se transmitan los elementos “precisos” para desarrollar una actividad económica bajo la titularidad y organización del beneficiario”*. Así, entiende el Tribunal Supremo que la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011 (asunto C-444/10, Schriever) se decantó por esta segunda tesis, al afirmar que *“para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, en el sentido del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma”*.

Esta posición, recordemos, ya había sido mantenida por el Alto Tribunal en su sentencia de 19 de junio de 2013, nº de recurso 4665/2010 (ver nuestro Boletín de IVA de los meses de agosto y septiembre de 2013), en donde, de forma expresa, se concluyó lo siguiente:

“Esta doctrina impide aceptar el criterio de la Sala de instancia que exige que el conjunto de elementos transmitidos deben constituir una rama de actividad en sede de la entidad transmitente para que pueda aplicarse el supuesto de no sujeción previsto en la ley.

Debemos insistir que la actual redacción del art.7.1º de la Ley 37/1992, dada por la Ley 4/2008, con motivo de los criterios asentados por la jurisprudencia comunitaria, excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose solo a la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, lógicamente en sede de la entidad adquirente”.

3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 29 de noviembre de 2013. Nº de recurso 3575/2011.

Devengo – Entrega de bienes – Otorgamiento de escritura pública de compraventa de inmuebles – Mantenimiento de la posesión de los inmuebles por la entidad transmitente hasta su posterior abandono de los mismos.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia sobre el momento en que debe entenderse producido el devengo del Impuesto en un supuesto de compraventa de bienes inmuebles, cuyos principales hechos resumimos a continuación:

Con fecha 27 de marzo de 2003, una sociedad transmitió a un tercero el terreno y las instalaciones en las que desarrollaba su actividad empresarial, otorgándose a tales efectos escritura pública de compraventa en esa misma fecha. La parte compradora entregó en ese momento un determinado importe -como parte del precio- más la totalidad del importe correspondiente al IVA devengado de la transmisión.

Más adelante, en diciembre de 2003, la parte compradora abonó otra cantidad adicional, como parte también del precio, y según se pactó en la escritura de compraventa, el resto del precio se pagaría *“por la compradora contra la entrega por parte de la vendedora del aval que lo garantiza en el momento mismo en el cual por parte de la vendedora se levante la oportuna acta notarial en la que se haga constar que la vendedora ha abandonado de forma definitiva las fincas objeto de la compraventa”*.

Finalmente, en octubre de 2005 se levantó acta notarial en la que se hizo constar que el día 17 de octubre de 2005, la vendedora había abandonado las instalaciones, entregándose las mismas a la parte compradora.

Planteados así los hechos, la controversia surge en relación con el momento temporal en que debe entenderse producido el devengo del IVA. El criterio de la Administración Tributaria consistía en entender que el mismo se había producido el día 17 de octubre de 2005 (esto es, cuando la parte vendedora abandonó las instalaciones objeto de compraventa), mientras que la parte vendedora consideraba que el devengo del Impuesto se produjo el 27 de marzo de 2003 (fecha de otorgamiento de la escritura pública).

La Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional resolvió a favor de esta segunda interpretación, a raíz de lo cual el Abogado del Estado preparó recurso de casación contra esta sentencia.

El Alto Tribunal, sin embargo, desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional.

Para ello comienza recordando lo dispuesto en el artículo 75.Uno de la Ley del IVA que establece que, con carácter general, en las entregas de bienes el Impuesto se devengará cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúe conforme a la legislación que le sea aplicable.

Asimismo, subraya el Tribunal Supremo que el artículo 1.462 del Código Civil dispone que la cosa vendida se entiende entregada cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Además, dicho precepto

dispone que cuando se haga la venta mediante escritura pública el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto de contrato, si de la misma no resultare lo contrario.

Por otro lado, analiza el Alto Tribunal que en la escritura pública de compraventa se hizo constar que *“... desde la firma de la presente escritura, las fincas que se transcriben y adquieren serán de la total y exclusiva responsabilidad de la compradora a título de dueña, si bien, como se citará más adelante, la posesión concedida de las mismas la mantendrá la vendedora hasta el 31 de diciembre de 2004 o, en su caso, de prórroga hasta el 31 de octubre de 2005, fecha límite en la cual deberá abandonar las fincas objeto de compraventa, dejándolas en las mismas condiciones de conservación que tiene el día de hoy. En tal mérito la compradora renuncia expresamente a realizar desde presente y para futuro cualquier tipo de reclamación sobre los citados terrenos”*.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, razona el Tribunal Supremo que, en contra de lo mantenido por el Abogado del Estado, en la escritura pública de compraventa no se estipulaba que las fincas objeto de compraventa continuaban en poder del vendedor, sino que se transmitían al comprador, quien asumía la exclusiva responsabilidad, aunque concedía a la vendedora la posesión pacífica y gratuita durante el tiempo pactado. De esta forma concluye el Tribunal que *“(...) desde el otorgamiento de la escritura el comprador tenía el derecho de gozar y disponer a título de dueño, sin que proceda identificar la puesta a disposición con posesión inmediata del bien, por no venir así establecido expresamente en la ley, lo que significa que basta para que se entienda producida la entrega jurídica de un bien que el vendedor ponga la cosa vendida a disposición del comprador, aunque materialmente no la posea”*.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 16 de diciembre de 2013. Nº de recurso 2882/2012.

Repercusión del Impuesto – Contratos suscritos con Administraciones Públicas – Aplicación incorrecta del tipo impositivo – El precio pactado, que incluye el IVA a todos los efectos, no está sujeto a variaciones como consecuencia de errores en la estimación del tipo impositivo o de cambios legislativos sobrevenidos que supongan una alteración del mismo.

El Alto Tribunal se ha pronunciado en esta sentencia sobre la controversia surgida en relación con la exacción o repercusión del IVA en operaciones efectuadas a favor de Entes públicos y su influencia en la determinación del precio de las mismas.

Recordemos, en este sentido, que el párrafo segundo del artículo 88.Uno de la Ley del IVA establece una suerte de regla de repercusión implícita del Impuesto a los Entes públicos al establecer que, en aquellas operaciones cuyos destinatarios sean estos últimos, se entenderá que el

empresario o profesional –al formular sus propuestas económicas- ha incluido dentro de la misma el IVA correspondiente, que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente en las facturas expedidas por dicho empresario o profesional, sin que ello suponga en ningún caso que el importe global contratado experimente incremento alguno como consecuencia de la consignación del IVA repercutido.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 25 del Reglamento del IVA señala que *“los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto”*.

El supuesto analizado por el Tribunal Supremo versa sobre la controversia surgida entre la empresa recurrente y una Comunidad Autónoma respecto del contrato de concesión para la redacción, construcción y explotación de un hospital adjudicado en su momento por esa Comunidad Autónoma a favor de la empresa recurrente.

En concreto, el debate tiene su epicentro en el hecho de que tanto la empresa recurrente concesionaria como la Comunidad Autónoma habían considerado -en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares- que el tipo impositivo general del IVA era el aplicable al canon concesional (siendo éste del 16% en el momento en que se produjeron los hechos), habiendo, por tanto, la primera girado las facturas a dicha Administración de forma continuada, haciendo constar dicho tipo impositivo general del 16%, y siendo aceptadas y abonadas por esta última.

Ahora bien, a raíz de la contestación vinculante emitida por la Dirección General de Tributos (nº V2289/2008, de 1 de diciembre) como consecuencia de la consulta planteada, entre otras, por la propia empresa concesionaria recurrente, se desprende que los servicios de alojamiento y manutención de los pacientes, incluidos los servicios accesorios a los mismos, han de tributar al 7%, en vez de al tipo de gravamen general del 16%, ambos tipos vigentes en ese momento.

El debate surge, por consiguiente, dado que la empresa concesionaria recurrente solicitaba que se reconociese su derecho a percibir el importe total de la cantidad ofertada, alegando que la rectificación del tipo impositivo del IVA aplicable a los servicios que presta no puede suponer una correlativa alteración en el precio del contrato aceptado por la Administración, ni le confiere un derecho a esta última sobre las cantidades ya abonadas en el concepto de IVA en la parte que correspondía a la aplicación del tipo impositivo del 16% en lugar del 7%.

Razonamiento no compartido por la Comunidad Autónoma, quien en una resolución interpretativa de 8 de febrero de 2010 entendía, en primer lugar, que el precio cierto del contrato pactado entre las partes es distinto del importe de adjudicación, dado que no incluye el IVA correspondiente, por lo que la rectificación a la baja del tipo impositivo aplicable debe repercutir, también a la baja, en el canon a pagar por la Administración. Por otro lado, y a mayor abundamiento, consideraba que debía

entenderse que la reducción del tipo impositivo de IVA aplicable constituye una circunstancia imprevista que produce la ruptura del equilibrio económico del contrato en detrimento del interés público, y que habilitaría al órgano de contratación para iniciar un procedimiento tendente al restablecimiento del mismo.

En definitiva, lo que se discutía era si el IVA es parte del precio del contrato, como sostenía la empresa concesionaria recurrente, y, por tanto, la reducción de su cuantía (derivada de la aplicación del tipo de gravamen reducido del 7%, y no del general del 16%, a los servicios de alojamiento y manutención de los pacientes, incluidos los servicios accesorios a los mismos) le debía corresponder a ella, o si, por el contrario, dicho Impuesto no integra el precio del contrato de concesión, debiendo distinguirse a estos efectos entre precio cierto o de contrata (sin IVA) y el precio global contractual (con IVA), por lo que el contrato se cumple abonando a la Administración el precio cierto incrementado en el importe de la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue el Impuesto, tesis esta última sostenida por la Comunidad Autónoma.

Contra la citada resolución interpretativa dictada por la Administración autonómica, la empresa concesionaria interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (TSJ de Madrid), quien desestimó el mismo por los dos motivos siguientes:

En primer lugar, sostiene el TSJ de Madrid que, de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 88.Uno de la Ley del IVA y en el artículo 25 del Reglamento del Impuesto, cabe entender que la oferta de los empresarios se descompone en dos elementos: el “precio de la contrata” y el “importe del IVA”, por lo que, al ser este Impuesto un impuesto repercutido, no pasa a formar parte de la contraprestación. Continúa argumentando, en este sentido, que del mero hecho de que en el precio de adjudicación del contrato se incluya el IVA, no cabe deducir, como hace la empresa recurrente, que no sea posible distinguir entre el precio que corresponde a la actora por la gestión del servicio y el importe del IVA, que no integra aquel precio. De esta forma, el TSJ de Madrid concluye que *“cualquier modificación que se opere en el tipo impositivo aplicable por IVA, sea al alza o a la baja, necesariamente ha de repercutir en el canon a pagar por la Administración, en el caso debatido, minorando éste en el importe en que se hayan reducido las liquidaciones por IVA. Es decir, si tanto el órgano de contratación, al aprobar el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares, como la entidad concesionaria, eran conocedoras que, de acuerdo con la normativa del IVA, con carácter general el tipo impositivo aplicable al canon concesional era del 16%, habiendo la concesionaria girado las facturas a la Administración de forma continuada por el tipo indicado del 16% que habían sido aceptadas por ésta y abonadas, es evidente que la resolución de la consulta vinculante nº 2289/2008, de 1 de diciembre, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda que determina que los servicios de alojamiento y manutención de los pacientes, incluidos los servicios accesorios derivados del contrato que ha de prestar la recurrente han de tributar al 7% en su integridad y no al 16%*

necesariamente tiene que repercutir en el precio de la adjudicación, minorando éste en la reducción impositiva operada, puesto que, en otro caso, quedaría sin justificar el abono de la diferencia en el tipo aplicado, ya que la concesionaria nunca podría apropiarse de dichas cantidades”.

En segundo lugar, argumenta el TSJ de Madrid para desestimar el recurso, que la modificación del tipo impositivo aplicable suponía, en el caso concreto analizado, un desfase de un 9% sobre el precio global del contrato, lo que conlleva una alteración sustancial del supuesto económico pactado entre las partes, por un acontecimiento imprevisto, que rompe el equilibrio económico del contrato, por lo que es necesario adoptar cuantas medidas sean necesarias para reestablecer dicho equilibrio.

Contra dicha sentencia del TSJ de Madrid, la empresa concesionaria interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que es finalmente admitido.

Para ello, el Alto Tribunal comienza analizando el artículo 77 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (TRLCAP) que dispone que “siempre que en el texto de esta Ley se haga alusión al importe o cuantía de los contratos, se entenderá que en los mismos está incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo indicación expresa en contrario”. De ello deduce el Tribunal Supremo que:

“(…) la Administración pública contratante se obliga a abonar al contratista el precio pactado, que incluirá el IVA como un elemento más integrante del importe de este precio con independencia del tipo impositivo aplicable, tipo que puede variar entre el momento de determinación del precio y el momento de abono del mismo por diversos factores (errores en la estimación del tipo, cambios normativos sobrevenidos que supongan una alteración del tipo, etc.).

Así, sostiene el recurrente que, de acuerdo con el TRLCAP, el riesgo y ventura asociados a la modificación del tipo impositivo del IVA corresponden al contratista, ya que la Administración pública ha de pagarle simplemente el precio pactado, que, en la medida en que incluye el IVA a todos los efectos, no está sujeto a variaciones como consecuencia de la evolución del tipo de gravamen de este impuesto. (...).

Esta Sala comparte este criterio, acorde con lo dispuesto en el contrato administrativo, en el que las partes reconocen y aceptan que el pliego de condiciones del concurso público convocado refiere a que las cantidades correspondientes al IVA deben estar incluidas en el precio de las ofertas.

(...)

La legislación vigente en materia del IVA, confirma lo anterior. Las normas reguladoras del IVA que se refieren al precio de los contratos administrativos confirman que el precio del contrato administrativo incluye el IVA a todos los efectos, de forma que la retribución pactada entre la

Administración pública contratante y el contratista no puede modificarse, ni al alza ni a la baja, como consecuencia de la fluctuaciones del tipo de gravamen propio de este tributo.”.

A raíz de lo anterior, concluye el Alto Tribunal que “(...) no estamos ante un enriquecimiento injusto por parte de la contratista (...), sino de un mal cálculo efectuado por la misma y admitido por la Administración, de la cuantía del IVA de determinados servicios, después rectificado por la propia Administración Tributaria en consulta vinculante. Es evidente que ningún perjuicio se produce para la Administración, pues la recurrente, ya de inicio, debió abonar el IVA en dicho servicios al 7% y no al tipo ordinario, y la Administración por el contrario está obligada simplemente a abonar el precio a que en su día se comprometió”. “(...) no es necesario reestablecer el equilibrio económico del contrato, pues éste no se ha roto, desde el momento en que la Administración no queda obligada a pagar más de aquello a lo que se había comprometido, incluido el IVA”.

Hemos de señalar que la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo, para este caso específico en que el tipo impositivo aplicado a una determinada operación efectuada a favor de un Ente público es, por error, superior o inferior al legalmente establecido, resulta coincidente con la doctrina administrativa mantenida por la Dirección General de Tributos (DGT), en el sentido de considerar que las diferencias que pudieran resultar de aplicar el tipo de gravamen correcto, habrán de asumirse, a favor o en contra, por el empresario o profesional contratista que efectúa la operación. Cabe citar a título ejemplificativo, y por citar sólo una de las más recientes, la contestación vinculante a consulta nº V2773-13, de 19 de septiembre, en el que dicho Centro Directivo, ante un supuesto de aplicación de un tipo impositivo incorrecto, afirma lo siguiente:

“3º.- De acuerdo con lo previsto en los artículos 88, apartado uno, párrafo segundo, y 89, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe concluirse que cuando deban rectificarse las cuotas repercutidas debido a una incorrecta determinación del tipo impositivo aplicado, deberá considerarse que la oferta realizada por el contratista (la entidad consultante) incluía el Impuesto al tipo correcto, por lo cual, para la rectificación de la cuota incorrectamente repercutida, deberá entenderse que la base imponible será el precio de la contrata, es decir, el de adjudicación menos la cuota del Impuesto calculada a tipo aplicable, de manera que el precio global de adjudicación permanecerá inalterado, si bien en la factura de rectificación se hará constar la cuota correspondiente (al tipo del 10 por ciento) y la base imponible de la operación, que será superior a la inicialmente prevista.

No habrá de devolverse, por tanto, cantidad alguna al ente público, el cual satisfará el mismo precio de adjudicación, si bien el contratista verá evidentemente aumentado el precio cierto del contrato”.

Ahora bien, este criterio administrativo -mantenido en los casos de aplicación incorrecta o errónea del tipo impositivo del Impuesto- difiere

del propio criterio administrativo sostenido por la propia DGT respecto de aquellos casos en que, debido a un cambio legislativo, se produce una alteración en el tipo de gravamen aplicable. En este segundo caso, ya desde la Circular 2/1992, de 22 de enero, la DGT ha venido afirmando que cuando se produce una variación de tipos impositivos en relación con contratos suscritos con la Administración, que se encuentran pendientes de ejecución en todo o en parte, y en cuyos precios de oferta se hubiese incluido el IVA, dichos contratos se cumplirán abonando al contratista el precio cierto incrementado con la cuota del IVA correspondiente al momento en que se devengue el impuesto en la parte pendiente de ejecución. El precio cierto es igual al precio de adjudicación menos la cuota del IVA correspondiente al momento de la adjudicación. Esto es, cuando se produce una modificación (normalmente al alza) en los tipos impositivos, dicho incremento se ha considerado trasladable a los Entes públicos.

Pues bien, en nuestra opinión, y respecto de estos casos en que, debido a un cambio normativo, se produce una modificación del tipo de gravamen aplicable, la presente sentencia del Tribunal Supremo estaría considerando, a la luz de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 88.Uno de la Ley del IVA y al contrario de lo que ha venido manteniendo la DGT, que el precio o la retribución pactada entre la Administración pública contratante y el contratista no puede modificarse, ni al alza ni a la baja, como consecuencia de las fluctuaciones del tipo de gravamen del IVA. Conclusión que puede resultar ciertamente relevante para este tipo de contrataciones cuya duración del objeto del contrato habitualmente se prolonga en el tiempo, pudiendo estar, por tanto, sujeta a posibles fluctuaciones en el tipo impositivo aplicable, derivadas de cambios legislativos.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de diciembre de 2013 (nº de recurso 1537/2010).

Afectación directa a la actividad del sujeto pasivo de servicios cuyas cuotas del IVA se pretenden deducir – Necesidad de que el destinatario efectivo de estos servicios sea el sujeto pasivo que pretende deducir las cuotas del IVA – Motivación de la culpabilidad a la hora de imponer sanciones tributarias.

Dos son las cuestiones que se plantean ante el Alto Tribunal en esta sentencia, previamente planteadas ante la Sala de instancia (Audiencia Nacional): a) el derecho a la deducción de las cuotas del IVA correspondientes a determinados servicios de asesoramiento financiero y b) la motivación de la culpabilidad en la sanción pecuniaria que derivó de la deducción de dichas cuotas.

En relación con la primera de las cuestiones, cabe señalar, a modo de antecedentes, que los citados servicios de asesoramiento financiero, cuya realidad no se discute, fueron contratados por dos de los socios de

la compañía que figura como recurrente ante el Tribunal Supremo con motivo de la búsqueda de un socio financiero para adquirir la mayoría del capital social de aquella.

A juicio tanto de la Inspección como del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la Audiencia Nacional, existe una evidente falta de relación directa entre el gasto originado como consecuencia de tales servicios y la actividad empresarial de la compañía recurrente. De esta forma, no se cuestiona la efectiva prestación de los servicios financieros ni su utilidad, sino sólo el que los prestatarios, y consecuentemente sus beneficiarios, fueron personas distintas de dicha compañía.

Por el contrario, la recurrente defiende que el destinatario de los servicios de asesoramiento fue la compañía y no sus socios, si se analiza la operación desde la perspectiva del inversor, porque la inversión realizada posteriormente por el nuevo socio financiero sólo adquiriría sentido si se vincula al proyecto empresarial de la compañía y no a la búsqueda de dicho nuevo socio.

Así, considera la recurrente que la labor de un asesor en materia de finanzas corporativas trasciende con mucho la economía y personalidad de los socios de tal manera que no puede afirmarse que éstos sean los prestatarios del servicio y sus beneficiarios, toda vez que los procesos de reestructuración repercuten en primer término sobre la salud financiera de la compañía y sus posibilidades de desarrollo, crecimiento o expansión.

Respecto de esta cuestión, a juicio del Alto Tribunal, resulta evidente que la deducción por la compañía recurrente de las cuotas del IVA repercutidas con ocasión de los servicios de asesoramiento financiero requiere que tales servicios hubieran sido utilizados por aquella compañía en la realización de sus propias operaciones sujetas al Impuesto, de forma que debe existir una afectación directa de los servicios prestados a la actividad económica de la recurrente.

No obstante lo anterior, señala el Alto Tribunal que sólo el análisis de las circunstancias fácticas del caso habilita para concluir si los servicios podían entenderse o no directamente afectados a la actividad económica desarrollada por la recurrente, habiendo sido este examen realizado por la Sala de instancia.

En este sentido, el Tribunal Supremo desestima el motivo de casación respecto a esta primera cuestión, ya que no corresponde a dicho Tribunal valorar la apreciación de la prueba realizada por la sala de instancia, toda vez que no ha tenido lugar en este caso una infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o una valoración contraria a la razón e ilógica.

No obstante lo anterior, conviene señalar la apreciación reflejada por el Alto Tribunal, al afirmar que a su juicio y en relación con esta cuestión, las inferencias fácticas obtenidas por la Audiencia Nacional, en modo

alguno pueden ser calificadas de ilógicas, irracionales o arbitrarias, a la vista de los hechos acreditados.

En lo que se refiere a la segunda cuestión litigiosa planteada ante el Tribunal Supremo en esta Sentencia, relativa a la motivación de la culpabilidad en la sanción pecuniaria que derivó de la deducción de dichas cuotas, señala la sala de instancia que el acuerdo sancionador sustenta la culpabilidad de la infractora en dos pilares: (a) considerar acreditado que la recurrente dedujo cuotas que claramente no tenían tal carácter, por corresponder a servicios que no han sido utilizados en las operaciones que dan derecho a deducción, y (b) entender inaplicable la exoneración de la responsabilidad basada en una interpretación razonable de la norma, pues las normas aplicables eran meridianamente claras.

El Alto Tribunal reitera que, a su juicio, la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria resulta insuficiente para fundamentar una sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en los mencionados preceptos tributarios, entre otras razones, porque no se agotan todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

A este respecto, recuerda el Tribunal Supremo que *“la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente”*, tal y como dicho Tribunal ha manifestado en anteriores pronunciamientos (entre otras, en sus sentencias de 6 de junio y de 29 de septiembre de 2008).

De acuerdo con la anterior, concluye el Alto Tribunal que el correspondiente motivo de casación denunciado por la recurrente en relación con esta segunda cuestión debe ser estimado, y, por consiguiente, la sanción impuesta por la Administración anulada, ya que si ésta *“(...) consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, como aquí sucede, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, a diferencia de lo que ocurre en este caso, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias”*.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de enero de 2014 (nº de recurso 5654/2010).

Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente con ocasión de la compraventa de un inmueble, cuando el adquirente continúe en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente por imperativo legal – No sujeción al IVA de la operación.

Se plantea ante el Alto Tribunal la aplicación de la regla de no sujeción al IVA contenida en el artículo 7.1º.a) de la Ley del IVA (en su redacción vigente en el momento de los hechos) con motivo de la transmisión de una finca cuyos pisos y locales habían sido hasta el momento explotados en arrendamiento por el vendedor.

En virtud de los antecedentes de hecho a que esta sentencia se refiere, se cuestiona por la Inspección la tributación en concepto del IVA de la compraventa de un inmueble realizada por los sujetos pasivos.

Así, vendedor y comprador acordaron renunciar a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Uno.22º de la citada Ley 37/1992 al tiempo de producirse la transmisión del inmueble en cuestión.

No obstante, a juicio de la Comunidad de Madrid, quien giró la correspondiente liquidación provisional, esta operación habría de haber tributado por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que se estaba ante la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de los vendedores y no de la mera transmisión de un inmueble respecto del cual se ha tributado ya por el IVA. Es decir, la Comunidad de Madrid consideró que la adquirente continuó con un negocio de alquiler de los pisos y locales sitos en el inmueble de referencia dado que el comprador se había subrogado en un contrato de arrendamiento de uno de dichos locales y, por ello, que la transmisión producida no fue de un inmueble sino de una actividad empresarial. Este criterio fue ratificado posteriormente en vía económico-administrativa.

La Sala de instancia (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en este caso) estimó no obstante las pretensiones de la compañía recurrente (adquirente del inmueble en cuestión) ya que, a su juicio, la Comunidad de Madrid no acreditó que concurriera en el comprador el requisito exigido de continuar con la actividad empresarial de arrendamiento de pisos y locales desarrollada por el vendedor en el inmueble que adquirió, requisito éste que resultaba necesario para poder exigir que dicha transmisión tributara por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Es decir, a juicio de la Sala de instancia, el hecho de que el comprador se hubiera subrogado en un contrato de arrendamiento de uno de los locales del inmueble es insuficiente para entender que la parte compradora había continuado con el desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento de locales de los vendedores. De tal

manera que se entiende que no se ha producido la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial sino de un inmueble a los únicos efectos analizados. Se destaca en este sentido que la razón por la cual la compradora mantuvo la condición de arrendadora de un único local arrendado del edificio adquirido es por imperativo legal (por aplicación de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos) y no porque el interés del comprador fuera la de continuar con el negocio arrendaticio.

Añade, además, que figuran en el expediente administrativo pruebas con entidad suficiente que permiten poner en duda que los compradores recurrentes adquirieran el patrimonio empresarial de los vendedores consistente en el arrendamiento de pisos y locales, así como que decidieran continuar con dicho negocio, dado que se constató que el edificio presentaba deficiencias en cuanto a sus condiciones de seguridad que requerían su rehabilitación y que los compradores presentaron posteriormente a su compra solicitud de licencia al Ayuntamiento de Madrid para destinar el edificio citado a Sala de Exposiciones y Subastas.

De acuerdo con lo anterior, la principal cuestión suscitada por la Comunidad de Madrid ante el Tribunal Supremo se refiere a la determinación del cumplimiento del requisito de que la entidad adquirente hubiera continuado con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del transmitente, con el fin de determinar a su vez la procedencia de la aplicación de la regla de no sujeción contenida en el artículo 7.1º.a) de la Ley del IVA.

En este punto, y al tiempo de formular el recurso de casación, la Comunidad de Madrid reprodujo la doctrina del propio Tribunal Supremo que aplica la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a este respecto (sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, asunto C-497/01) y en la que se ha matizado la interpretación del citado requisito en el sentido de que basta con que el patrimonio adquirido quede afectado a una actividad económica, que no tiene porqué ser necesariamente la que desarrollaba el transmitente.

Resulta interesante, no obstante, la argumentación mantenida por la Comunidad de Madrid al establecer, respecto de la obligatoriedad contractual del comprador de continuar en la actividad de arrendamiento de uno de los locales del inmueble, que la Ley del IVA nada dispone sobre si la continuación en el ejercicio de la actividad empresarial debe realizarse por el comprador voluntariamente, por lo que considera que en el caso de que continuase con el arrendamiento por imperativo legal, ello no impediría que se entendiese cumplido el requisito en cuestión, a efectos de no considerar la operación como sujeta a IVA.

Adicionalmente, la Comunidad de Madrid argumenta que a la vista del expediente no resulta tan claro que la entidad recurrente no tuviese intención de continuar con el ejercicio de la actividad, debido a los siguientes motivos:

- El administrador de la entidad recurrente remitió al arrendatario una carta informándole de que había adquirido el inmueble en el que se encontraba el local, indicándole la cuenta en la que debería de realizar los ingresos de las rentas a partir de ese momento, constando igualmente el cobro de las rentas por parte de la entidad recurrente de determinados períodos.
- El arrendamiento de locales de negocio es la actividad principal de la entidad adquirente.

En base a lo anterior, el Alto Tribunal dispone, en base a su reiterada jurisprudencia, que la Comunidad de Madrid, para sustentar su tesis de que se cumplían en el caso enjuiciado todos los requisitos previstos en el artículo 7.1º.a) de la Ley del IVA, cuestiona el aprecio probatorio efectuado por la Sala de instancia, sin haber no obstante denunciado la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución española. Así, y toda vez que el citado aprecio probatorio no puede ser combatido en sede casacional, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación.

Sin embargo, resulta interesante, en nuestra opinión, las consideraciones efectuadas a continuación por el Alto Tribunal, al señalar que, a mayor abundamiento, los datos fácticos que aporta la Administración recurrente no evidencian que la valoración de la prueba efectuada por los jueces de instancia pueda ser tildada como ilógica, irracional o arbitraria, *“puesto que, si por imperativo legal la entidad compradora se subrogaba en la posición de arrendador de los vendedores y el contrato de arrendamiento seguía vigente, nada prueba sobre su intención de continuar la actividad de arrendamiento el hecho de que su administrador remitiera al arrendatario una carta informándole de que había adquirido el inmueble en el que se encontraba el local e indicándole la cuenta en la que debería de realizar los ingresos de las rentas a partir de entonces; como tampoco lo hace el hecho de que estuviese acreditado el cobro de las rentas por parte de la entidad recurrente (...) si no se conoce la duración de aquel arrendamiento que debía ser respetado por la entidad compradora; ni siquiera cabe atribuir tal efecto al hecho de que entre las actividades de ésta se encontrase el arrendamiento de inmuebles, porque eso no implica ineluctablemente que el edificio se adquiriera para destinarlo a esa concreta actividad”*.

De acuerdo con lo anterior, el Alto Tribunal parece sugerir, al contrario de lo argumentado por la Administración autonómica, que el hecho de que exista una obligatoriedad legal del comprador de continuar en la actividad empresarial o profesional del vendedor, no es suficiente para acreditar la intención del comprador de continuar con dicha actividad.

7. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 23 de diciembre de 2013 (nº de recurso 14/2012).

Imposición de sanción en materia del IVA en relación con el incumplimiento de requisitos formales en las deducciones practicadas, al deducirse cuotas superiores a las consignadas en los documentos justificativos y en relación con la deducción de cuotas soportadas en determinadas entregas de bienes y servicios no deducibles, como adquisición de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la adquisición de alimentos y objetos de atenciones a clientes.

En esta sentencia la Audiencia Nacional resuelve acerca de la imposición de sanción en materia de IVA en relación con las dos conductas siguientes:

- a) El incumplimiento de requisitos formales en las deducciones practicadas en las declaraciones tributarias, al deducirse cuotas soportadas superiores a las consignadas en los documentos justificativos.
- b) La deducción indebida de cuotas soportadas en determinadas entregas de bienes y servicios no deducibles, como adquisición de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la adquisición de alimentos y objetos de atenciones a clientes.

En relación con la primera conducta, la Audiencia Nacional estima la resolución adoptada por el TEAC el pasado 8 de noviembre de 2011 y confirma que deducirse en las declaraciones tributarias cuotas soportadas superiores a las consignadas en los documentos justificativos reflejados en la propia contabilidad de la recurrente es una conducta culpable, al menos a título de negligencia. En este sentido, la Audiencia Nacional insiste en que incumbe a la recurrente la obligación de velar por la correspondencia precisa entre los datos declarados en las declaraciones tributarias y los realmente justificados.

En lo que se refiere a la segunda conducta, la Audiencia Nacional resuelve el recurso declarando la resolución del TEAC de 8 de noviembre de 2011 contraria a Derecho y estimando el recurso presentado por la recurrente.

Para llegar a esta conclusión, la Audiencia Nacional se basa en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de septiembre de 2000 en los asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99 que señala que no se ajusta a lo establecido en los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva una medida consistente en excluir *a priori* del derecho a la deducción del IVA la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos.

Señala la Audiencia Nacional que el TEAC y la AEAT no pueden justificar la imposición de sanción por deducirse las cuotas de IVA relacionadas con atenciones a clientes invocando solamente lo establecido en el artículo 96.Uno.3º, 4º, y 5º de la Ley del IVA "sin dar oportunidad al

obligado tributario a justificar en qué medida esos gastos eran necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, lo que determina una quiebra del principio de neutralidad del IVA, que nos conduce, directamente, a la estimación del recurso por este motivo y en relación con las cuotas por las operaciones a que se refiere este Fundamento Jurídico.”

Debemos resaltar que la Audiencia Nacional no parece haber analizado en la presente sentencia (o, al menos, no lo ha hecho de manera expresa) la problemática relativa a si las exclusiones y restricciones del derecho a deducir establecidas en el artículo 96 de la Ley del IVA pudieran quedar amparadas o no por la llamada cláusula “standstill” prevista en el segundo párrafo del artículo 176 de la Directiva del IVA.

8. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 15 de octubre de 2013. Nº de recurso 110/2011.

Exención del IVA en las importaciones de bienes – Requisitos y análisis de la condición de importador.

La demandante interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana contra la Liquidación practicada por el concepto de IVA a la importación, derivada del incumplimiento de las condiciones establecidas para beneficiarse de la exención del artículo 27.12º de la Ley del IVA.

Alega la parte actora, sociedad no establecida en España y sin NIF español, que tras la adquisición de mercancías introducidas en España y procedentes de países no comunitarios las autoridades aduaneras comunicaron la imposibilidad de realizar el levante de las mercancías para su envío a clientes finales en Portugal por cuanto la recurrente no disponía de Número de Identificación Fiscal expedido por la Administración española. De acuerdo con lo anterior, y con la finalidad de no paralizar el tránsito de las mercancías, la recurrente, a sugerencia de las autoridades aduaneras, consignó en los DUAS la denominación y NIF de otra de las sociedades de su mismo grupo que sí contaba con NIF otorgado por la Administración española. De este modo, una vez despachadas las mercancías, acogió las mismas a la exención prevista en el artículo 27.12º de la Ley del IVA para las importaciones de bienes.

La demandante recibió notificación de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación por el concepto de Derechos a la importación, IVA a la importación de aquéllos ejercicios dictando un Acuerdo de Liquidación en el que se consideraba a la compañía con NIF español como importador, cuestión que la recurrente negó en atención a la realidad económica de la operación, y basándose en la mención que figuraba en los DUAS que indicaba que las mercancías se importaban por cuenta de la compañía sin NIF en España.

De acuerdo con el artículo 86 de la Ley del IVA, tendrán la consideración de importadores, en primer lugar, quienes adquieran los bienes, que en este caso es la recurrente. También puede ser importador el cesionario de los bienes, sin embargo en el presente caso no ha existido cesión alguna. También puede serlo el consignatario de la mercancía, siendo en este caso la recurrente que es siempre el destinatario de los bienes. En conclusión, alega la recurrente que el sujeto pasivo del IVA debe ser ella misma, que a pesar de que no conste adecuadamente como destinatario de los bienes en la declaración aduanera, es el único propietario de los mismos.

Entiende el Tribunal que todos los requisitos del artículo 86 de la Ley del IVA concurren en la recurrente, siendo, por tanto, quien debe considerarse como importador y, por ende, sujeto pasivo del IVA. Asimismo, confirma el Tribunal que es de aplicación el artículo 27.12º de la Ley del Impuesto que regula la exención de las importaciones dado que se cumplen los requisitos establecidos para ello, es decir, que sea el importador quien figure como consignatario, que el transporte al Estado Miembro de destino se efectúe inmediatamente después de la importación y que la entrega ulterior a la importación resulte exenta del impuesto.

Concluye el Tribunal que resulta acreditado en las actuaciones que la entidad con NIF español no reúne la condición de importador conforme al artículo 86 de la Ley del IVA, esto es, no es sujeto pasivo del IVA, por lo que, sin necesidad de analizar el resto de motivos impugnatorios, procede la íntegra estimación del presente recurso, por cuanto procede considerar a la recurrente como sujeto pasivo del IVA y como exenta la operación efectuada.

9. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 15 de octubre de 2013. Nº de recurso 110/2011.

Exención en el IVA de terrenos no edificables: la clasificación como rústico no altera su condición porque excepcionalmente pueda admitirse un uso limitado a una sola vivienda.

La demandante adquirió mediante escritura pública de compraventa una finca rústica bajo condición suspensiva de que el proyecto arquitectónico presentado fuese aprobado por la autoridad competente. Presentada la autoliquidación del ITP y AJD, y consignando la casilla de “no sujeto”, la Oficina Gestora giró liquidación provisional por la modalidad de AJD al tipo 1%, contra la que la demandante interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada.

El Tribunal entiende que “*el núcleo de la cuestión litigiosa radica en determinar si la finca transmitida bajo condición suspensiva lo es de terrenos rústicos o de terrenos edificables. [...] La indiscutible clasificación de los terrenos como rústicos, no alteran su condición -ni*

urbanísticamente ni a los efectos de la exención del art. 20.Uno.20 de la Ley del IVA- por el hecho de que excepcionalmente pudiese admitir como uso condicionado la posible construcción de una vivienda unifamiliar”. En este sentido, la posibilidad de que el suelo rústico se destine al uso de una vivienda unifamiliar queda sujeta a determinadas condiciones y limitaciones, como por ejemplo el hecho de que solamente puede construirse una por parcela de determinada superficie mínima.

En este sentido, según recuerda el Tribunal *“la exención 20.Uno.20 de la Ley del IVA -referido a entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables- afecta a terrenos que mantienen su clasificación de suelo rústico aunque de modo excepcional admitan un uso edificatorio que no altera la condición rústica de los terrenos, ya sea una condicionada posibilidad de edificación para vivienda unifamiliar o para usos vinculados a la explotación agropecuaria de la finca”*. No obstante, de acuerdo con el criterio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, cualquier transmisión de terrenos rústicos en el que hubiese una edificación convertiría a dichos terrenos en edificables, en cuyo caso no sería de aplicación la exención contenida en el artículo 20.Uno.20 de la Ley de IVA. Sin embargo, a juicio del Tribunal este proceder es incorrecto.

Asimismo, recuerda el Tribunal que *“el dato -conocido después de la liquidación- de que finalmente no se cumplió la condición suspensiva al no concederse licencia para la construcción de la vivienda unifamiliar, evidencia que los terrenos -indiscutiblemente rústicos- ni siquiera admiten el excepcional uso condicionado para poder implantar una vivienda unifamiliar, por lo que su consideración de edificable es doblemente extravagante”*.

En conclusión, entiende el Tribunal que la operación queda sujeta al IVA al tratarse de una entrega de un empresario, está exenta de IVA en aplicación del 20.Uno.20º de la Ley del IVA, lo que se traduce en sujeción al ITP y AJD, en la modalidad de TPO. Por tanto, en la medida en que se encuentra sujeta al ITP, la presencia de una condición suspensiva se traduce en la aplicación del art. 31.2º del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD que determina que *“no se liquidará el Impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro público correspondiente”*. De este modo, el momento del devengo se traslada al momento del cumplimiento de la condición.

10. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid. Sentencia de 4 de noviembre de 2013. Nº de recurso 444/2010.

Deducciones y devoluciones – Falta de acreditación de la realidad de las operaciones reflejadas en las facturas – Vínculo entre las partes.

En la presente sentencia se cuestiona la deducibilidad de determinadas operaciones por cuanto entiende la Administración que las facturas aportadas por la recurrente no acreditan la realidad de las operaciones. Sin embargo, alega la recurrente que dichas operaciones sí están respaldadas por las facturas emitidas y que, por tanto, quedan probados por la contribuyente los gastos reflejados en la contabilidad.

De acuerdo con el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria, los gastos deducibles deberán justificarse mediante la factura entregada por el empresario u otro documento sustitutivo, no obstante, a tenor del Tribunal dicho requisito no significa que la expedición de una factura acredite sin más la realidad de la operación. Al examinar los antecedentes, el Tribunal y la Administración advierten que las facturas han sido emitidas por un contribuyente que es el tenedor mayoritario de las participaciones de la recurrente y por el cónyuge de dicho tenedor. En este sentido, alega el Tribunal que *“es perfectamente legal que se giren facturas entre empresas con vínculos como los aquí examinados, siempre que sean reales. Pero, igualmente, es cierto que es infinitamente más fácil ponerse de acuerdo consigo mismo, o con su cónyuge, para emitir facturas no reales, que hacerlo con terceros, quienes cabe que no compartan los mismos intereses que uno mismo”*.

Asimismo, entiende el Tribunal que quien ha emitido las facturas carece de medios materiales y humanos para facturar dichos importes, teniendo en cuenta además que éstos no se corresponden con las compras y gastos, lo cual *“no deja de ser peculiar”*.

En conclusión, el Tribunal considera que las facturas no se corresponden con la realidad, y que *“no cabe lógica alguna en unas facturaciones que están desequilibradas de tal manera con los gastos que es preciso hacer para obtenerlos y no cabe racionalmente que el negocio de transporte se haga con unos medios tan precarios [...]. Si a ello sumamos las relaciones personales antes referidas, que favorecen la puesta “en común” de intereses entre expendedor y receptor de facturas, que no consta pagada ninguna cantidad de la deuda; y que no hay rastro alguno, además de las propias facturas, de la realidad de los negocios a que las mismas se refieren, como cartas de portes, recibís, etc., debe entenderse que las citadas facturas son irreales”*.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5639-2011, de 12 de diciembre de 2013.

Devolución de cuotas soportadas en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TIVA-ES) por empresarios no establecidos en dicho territorio pero establecidos en otros Estados miembros – Período al que debe referirse la solicitud.

En la presente resolución, el TEAC se pronuncia acerca del periodo al que debe referirse la solicitud de devolución del IVA presentada por un no establecido en el TIVA-ES pero establecido en otro Estado miembro, ya que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en aplicación de la Ley del IVA, no considera admisibles las solicitudes que se refieran a periodos distintos del trimestre natural o del año natural (enero a noviembre / julio a diciembre).

La Directiva 2008/9/CE establece en sus artículos 16 y 17 que el período de solicitud de devoluciones para empresarios no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, no puede exceder del año civil ni ser inferior a tres meses civiles, salvo cuando el importe se refiera al saldo de un año civil en cuyo caso las solicitudes de devolución podrán referirse a un periodo inferior a tres meses.

El artículo 119 de la Ley del IVA establece que las solicitudes deben referirse al período anual o trimestral inmediatamente anterior a su presentación y podrán referirse a un período inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya el saldo de un año natural.

Asimismo, el artículo 31 del Reglamento del IVA especifica que las solicitudes pueden comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural, estableciendo los límites cuantitativos contenidos en la Directiva.

El TEAC entiende que la conclusión a la que llega la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es improcedente pues la especificación en la solicitud de devolución del IVA de no establecidos del período en el que, dentro del año natural, se han soportado las cuotas cuya devolución se solicita, en modo alguno puede entenderse como un incumplimiento determinante de la invalidez de la solicitud.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3506-13, de 2 de diciembre de 2013.

Tipo impositivo aplicable – Servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable a las actividades objeto de consulta, en el siguiente supuesto de hecho:

“El ayuntamiento consultante prestó servicios de ayuda a domicilio a personas dependientes mediante concurso administrativo con la empresa “X”. Dado el incumplimiento de las condiciones por parte de dicha empresa, suscribió de forma temporal con la empresa “Y” un contrato menor, en tanto no se licitara un nuevo concurso administrativo”.

La DGT comienza el desarrollo de la consulta analizando el tipo impositivo del IVA que sería aplicable a estos servicios en virtud del artículo 91 de la Ley del IVA:

- Los servicios que son susceptibles de tributar por el IVA al tipo impositivo súper reducido del 4%, a los que se refiere el artículo 91.dos.2.3º son los que expresamente se citan en dicho precepto (servicios de tele asistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial) y se definen en la Ley 39/2006 de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.
- Por otro lado, el artículo 91.Uno.2.7º de la LIVA establece que será de aplicación un tipo impositivo del 10% a aquellas prestaciones de asistencia social, siempre que no se encuentren exentas, en virtud del artículo 20.Uno.8º de la LIVA, y siempre que no les sea de aplicación el tipo impositivo súper reducido del 4% mencionado anteriormente.

Tras un análisis detallado de los artículos de la Ley 39/2006 y del Real Decreto-ley 20/2012 que definen los servicios de tele asistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, la DGT concluye que;

- a) será de aplicación el tipo súper reducido del 4% a las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencia, siempre que dichos servicios se encuadren con las definiciones dadas por la Ley 39/2006.
- b) La aplicación del tipo impositivo súper reducido no está condicionada a la naturaleza de la fuente de financiación utilizada.
- c) la aplicación de dicho tipo impositivo súper reducido tendrá lugar con independencia de si el usuario de los mismos dispone o no de un Programa Individual de Atención (PIA).
- d) Para la aplicación de dicho tipo impositivo súper reducido, se requiere la existencia de un control sobre los precios obtenidos por la empresa adjudicataria del servicio.

Dicho control de precios, hasta la publicación del informe de 7 de junio de 2013 de la Abogacía del Estado, de la Secretaría de Estado de Hacienda, se venía entendiendo cumplido cuando dichos servicios se prestaran mediante plazas concertadas en centros o residencias, o mediante precios derivados de un concurso administrativo.

A raíz de dicho informe y en la consulta aquí analizada, la DGT entiende que dicha interpretación debe ser revisada y concluye que se debe entender que dicho requisito (control de precios) se cumplirá con la contratación bajo cualquiera de los procedimientos previstos en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (no se emplea la fórmula de concurso, sino que la adjudicación de estos contratos debe realizarse mediante alguno de los procedimientos citados en dicho Texto Refundido).

En consecuencia, cuando el precio obtenido por la prestación de este servicio se hubiera preestablecido por la Administración adjudicataria de acuerdo con cualquier procedimiento establecido en la Ley de Contratos del Sector Público, sin ser necesario un concurso, esta prestación estará sujeta al tipo impositivo superreducido del 4%, siempre que se cumplan el resto de requisitos.

Por el contrario, no se aplicará el tipo impositivo superreducido si estas prestaciones de servicio se prestan mediante plazas concertadas en centros o residencias que se presten en régimen privado no concertado cuya contraprestación está fijada libremente.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3592-13, de 12 de diciembre de 2013.

Sujeción al IVA - Localización de los servicios prestados – Alquiler de puntos de amarre.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción de los servicios prestados por la entidad consultante, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante presta servicios de alquiler de puntos de amarre a clientes intracomunitarios no residentes en territorio de aplicación del Impuesto pero cuyas embarcaciones están permanentemente en dicho territorio.”

La DGT procede a analizar en primer lugar si los puntos de amarre tienen la consideración de edificaciones, de acuerdo con la Directiva europea y con la Ley del IVA.

A este respecto, en virtud del artículo 12, apartado 2 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor

Añadido, establece que se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo.

Por su parte, la Ley del IVA en su artículo 6 regula el concepto de edificación y considera edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente y, en particular, el apartado dos de dicho artículo enumera diversas construcciones (puertos, entre otros) que tendrán la consideración de edificaciones siempre que estén unidas a un inmueble de manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto.

La DGT también hace referencia al Diccionario de la Real Academia Española, según el cual, define el pantalán como aquel muelle o embarcadero pequeño para barco de poco tonelaje, que avanza algo en el mar. No obstante, con carácter general, los puntos de amarre de embarcaciones se encuentran situados en el interior de puertos deportivos, ordenados en pantalanes interiores de amarre y protegidos por muelles exteriores de abrigo, con accesos señalizados.

Dichos pantalanes pueden ser, a su vez, instalaciones de hormigón que se encuentran unidas permanentemente al suelo, a lo largo de las cuales se suelen incluir los puntos fijos que permiten el amarre de las embarcaciones, o bien instalaciones flotantes que suben o bajan con la marea a lo largo de pilotes anclados permanentemente en el suelo marino, o bien una combinación de ambas estructuras. En cualquier caso, la existencia de puntos de amarre lleva implícita la construcción de muelles de defensa exteriores, así como de distintas instalaciones de balizamiento, edificios de capitanía, aseos y otros.

En base a esta definición, y teniendo en cuenta el literal de la Ley del IVA española y de la Directiva que regula el Impuesto se puede concluir que los puntos de amarre en pantalanes tienen la consideración de edificaciones en la medida en que son construcciones permanentes que permiten el desarrollo de una actividad de foma autónoma e independiente.

Una vez determinada la consideración de edificaciones, procede analizar si los servicios de alquiler sobre estos amarres a clientes intracomunitarios se encuentran localizados en el territorio de aplicación del IVA.

A estos efectos, la DGT analiza el alcance de la regla especial de localización recogida en el artículo 70.uno.1º de la Ley del IVA que establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Así mismo, dicho artículo en su apartado a), establece que se considerarán relacionados con bienes inmuebles, los servicios de

arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

En relación a esto último, la DGT analiza si el vínculo que une los servicios de arrendamiento al bien inmueble es un vínculo suficiente que atraiga la tributación de los mismos al lugar donde radica el inmueble conforme a lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH ya que la Directiva del IVA se opone a que esta regla especial se aplique a cualquier prestación de servicios que tenga que ver con un inmueble.

La DGT concluye que es evidente que los servicios de alquiler se consideran relacionados directamente con el bien inmueble (amarres), ya que el propio artículo 70.Uno.1º en su letra a) incluye los servicios de alquiler de bienes inmuebles, por lo que los mismos han de entenderse realizados en el citado territorio y, por lo tanto, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de la nacionalidad del cliente que solicite el servicio.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3606-13, de 13 de diciembre de 2013.

No sujeción – Transmisión de activos, derechos y empleados - Consideración de unidad económica autónoma.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de aplicar la no sujeción al IVA en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante tiene previsto transmitir su actividad de gestión y administración de inmuebles y créditos. Dicha transmisión incluye activos, derechos y empleados.

La DGT analiza la aplicación del supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA, sobre la base de la jurisprudencia del TJUE, asunto C-497/01 Zita Modes y C-444/10 Christel Schriever, entre otras, que señalan que el concepto de “transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes” debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende una mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

Conforme a este criterio, entiende la DGT que la cesión de una universalidad total de bienes no plantearía grandes dificultades al tratarse de la cesión de la totalidad de una empresa, que comprenda una serie de elementos diferentes, materiales e inmateriales.

Sin embargo, de la descripción de los hechos realizada por la consultante se desprende que la entidad consultante transmite los siguientes elementos:

- a) Parte del personal destinado a la gestión inmobiliaria en la entidad transmitente.
- b) Subrogación en los contratos con proveedores que prestaban servicios a la entidad consultante en la actividad de gestión y administración de créditos e inmuebles, tales como Agentes de la Propiedad Inmobiliaria (APIS) o gestores inmobiliarios.
- c) Cesión del derecho de uso de determinados locales para el desarrollo de la actividad inmobiliaria.
- d) Cesión del derecho de uso de la marca de la entidad transmitente y de determinadas aplicaciones informáticas relativas a la gestión inmobiliaria.
- e) Transmisión, o cesión, de equipos afectos a la actividad de gestión que se transmite.

La DGT considera que aunque la transmisión conjunta de tales elementos podría permitir considerar que lo transmitido constituye una unidad económica autónoma en la medida en que dichos elementos permitieran ejercer una actividad económica de forma autónoma, como es la gestión inmobiliaria, el alcance de la no sujeción hay que analizarlo en cada caso concreto viendo si se cumple el alcance del concepto autonomía, que según la RAE es la *“condición de quién, para determinadas cosas, no depende de nadie”*.

Centrándose en el supuesto planteado, la DGT señala que adicionalmente a esta transmisión, se produce la suscripción de un contrato por el que la entidad compradora, gestionará determinados activos y créditos inmobiliarios por un periodo de 10 años, no revirtiéndose ni renovándose el contrato una vez transcurrido. Además dicho acuerdo supone respecto a ambas partes obligaciones y limitaciones.

Por todo ello, entiende la DGT que de los datos aportados se desprende que la entidad consultante conserva importantes facultades sobre la gestión y administración de sus activos inmobiliarios que no hacen posible considerar la existencia de autonomía suficiente para el desarrollo de la actividad empresarial.

Además, el hecho de que el comprador-gestor pudiera prestar servicios a terceros, distintos del consultante, no altera dicha conclusión pues lo relevante es determinar si los elementos transmitidos son suficientes para desarrollar una actividad económica de forma autónoma, hecho que, a juicio de la DGT, no parece concurrir en el supuesto cuestionado.

En consecuencia, no se entienden cumplidos los requisitos establecidos para la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del IVA, por lo que dicha transmisión quedará sujeta al mismo.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3632-13, de 19 de diciembre de 2013.

Exención – Servicios de mediación en operaciones de seguros vs. servicios de asesoramiento y publicidad.

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA al siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante ofrece de forma gratuita a las entidades locales adscritas a la misma un servicio de riesgos y seguros, al que se adhieren mediante la suscripción de un documento de adhesión”.

La DGT determina que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA, los servicios de mediación para la celebración del contrato en la realización de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización se encuentran, en general, exentos del IVA.

Sobre este extremo se ha pronunciado repetidamente el TJUE en numerosas sentencias. El Tribunal, para poder considerar exento dicho servicio de mediación, ha exigido que se encuentre presente alguno de los aspectos esenciales de la función del mediador como es la búsqueda de clientes o la puesta en contacto de éstos con el asegurador.

Por el contrario, se considera que las actividades de «back office», que consisten en prestar servicios, a cambio de una retribución, a una compañía de seguros, no constituyen prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de la citada disposición.

En la descripción de los hechos, se señala que la consultante selecciona un mediador que preste servicios de seguro a sus entidades representadas, envía un documento de adhesión a sus asociadas, de modo que las mismas pueden optar por recibir los servicios del mediador seleccionado, y gestiona los pagos que de los contratos resulten. A cambio, la entidad consultante tiene derecho a percibir una cuantía fija y otra variable en función de un porcentaje sobre los ingresos obtenidos por el mediador.

La DGT concluye que dicha operativa no se identifica con un servicio característico de un agente de seguros, sino que consiste en una labor de publicidad y de gestión administrativa, constituyendo una operación sujeta y no exenta por la que se deberá repercutir el IVA correspondiente.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3636-13, de 19 de diciembre de 2013.

Determinación del volumen de operaciones – Cobro de intereses por la concesión de préstamos a empresas del grupo y asociadas – Transmisión de participaciones de sociedades filiales.

La DGT se ha pronunciado acerca de la correcta aplicación del artículo 121 de la LIVA en la determinación del volumen de operaciones a partir del siguiente supuesto de hecho:

“La mercantil consultante desarrolla su actividad sanitaria de forma indirecta a través de filiales a las que dota de la correspondiente financiación mediante préstamos. Asimismo, financia su actividad a través de préstamos bancarios o con el Instituto de Crédito Oficial. Sus ingresos son mayoritariamente los intereses de los préstamos concedidos.”

En particular, se consulta la incidencia que sobre el cómputo del volumen de operaciones (artículo 121 de la Ley del IVA) tiene el cobro de intereses por préstamos concedidos a empresas del grupo, así como la transmisión de determinadas participaciones de una filial.

Para contestar a esta consulta, la DGT analiza la jurisprudencia del TJUE al efecto.

En relación con la percepción de intereses por la concesión de préstamos a empresas del grupo y asociadas, la DGT determina que si la financiación concedida a una entidad participada lo fuera con cargo a los fondos “ordinarios” de la entidad consultante, esto es, con cargo a su patrimonio empresarial, la referida concesión estaría contenida en el ámbito de aplicación del IVA.

Por el contrario, en la medida en que los servicios prestados por un accionista a la entidad en cuyo capital participa, se presten al margen del referido patrimonio empresarial, no cabe la inclusión de los mismos en el ámbito de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, respecto a la transmisión de participaciones de sociedades filiales, la DGT determina, en primer lugar, que las operaciones relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores pueden estar incluidas en el ámbito de aplicación del IVA, siempre y cuando la consultante intervenga de un modo directo o indirecto en la gestión de las mismas.

En este sentido, la DGT aprecia que, en el caso consultado, existe una actitud activa de la consultante respecto de la evolución económica y de la gestión de la actividad desarrollada por sus filiales (en las que interviene de modo directo y a las que ha dotado de un volumen significativo de financiación), con la intención de que la tenencia de las participaciones que va a transmitir constituya una prolongación

necesaria, habitual y directa del desarrollo de su objeto social (la actividad sanitaria).

En consecuencia, de la argumentación esgrimida por la DGT parece inferirse que ambos tipos de operaciones financieras han de tenerse en consideración para la determinación del volumen de operaciones de la consultante.

IV. World VAT News

1. Colombia

VAT exemption for tourism and hotel services provided in Colombia to foreigners

Tourist and hotel services provided in Colombia to foreigners are VAT exempt. From 20 November 2013, for the exemption to apply, tourist services must be provided as part of a tourism plan or package supplied by travel agencies and hotels must be listed on the National Tourism Register.

Transportation of oil through pipelines not subject to territorial taxes

The Petroleum Code provides that activities related to the transportation of oil through pipelines are not subject to territorial taxes. A court decision has confirmed that companies dedicated to transporting oil through pipelines should not pay industry and commerce taxes in those municipalities through which the pipelines run.

Income tax treatment of VAT paid on the purchase or import of capital goods

Under Article 498-1 of the Colombian Tax Code, VAT paid on the purchase or import of capital goods is deductible for income tax purposes.

From 20 December 2013, Decree 2975 of 2013 defines 'capital goods' in this context as fixed assets used in the production of goods and services. The Decree has also regulated the requirements for applying the tax credit.

VAT on building materials

The Government has amended the rules for claiming VAT on the purchase of building materials for affordable and priority housing. From 17 December 2013, only house builders will be able to claim the VAT on these expenses.

2. Mexico

Amendments to VAT and excise laws to apply from 1 January 2014

As reported in previous editions of this newsletter, there have been a number of amendments to the VAT and excise laws. These amendments were published in the Mexican Official Gazette on 11 December 2013 and came into effect on 1 January 2014.

The main amendments to the VAT and excise laws are as follows:

- VAT withholding will no longer apply to sales by domestic suppliers to maquila companies.
- VAT withholding will apply to sales of temporarily imported goods by foreign residents to maquila companies.

- Temporary imports, transfers to automotive bonded warehouses, and imports to strategic bonded warehouses are no longer VAT and excise tax exempt.
- The requirement to pay VAT and excise tax on importation may be eliminated if the importer:
 - Has been certified by the tax authorities, or
 - Has provided a guarantee by way of bond from an authorized institution.
 - If the importer does not have certification or a bond, VAT and excise tax must be paid when the goods are imported, and those taxes will be creditable.

3. Uruguay

Specific Consumption Tax reduction for fuel sold in certain filling stations

The Specific Consumption Tax (IMESI) is levied at various rates on the first sale made by importers or manufacturers of a certain range of products, including certain alcoholic and non-alcoholic beverages, cosmetics, tobacco, fuel and automobiles.

A law issued in 2007 authorized the Executive Power to reduce the IMESI burden on the sale of fuel, provided the sales are made in filling stations located within 20 km of a land crossing border and are made to individuals who pay with debit or credit cards.

The Executive Power made use of this authority later in 2007 to reduce the IMESI burden on the sale of fuel in filling stations within 20 km of certain border crossings with Argentina when these sales comply with the other requirements stated in the law. This measure was intended to promote commercial activity in the border zones of the country, given the significant differences in the price of fuel between Uruguay and Argentina.

In line with this, and given that there are also substantial differences in the relative prices of fuel compared with Brazil, a recent Decree published on 2 January 2014 has determined that the same IMESI reduction will apply to filling stations within 20 km of the following border crossings with Brazil: Chuy, Río Branco, Aceguá, Rivera, Artigas and Bella Unión. This reduction only applies where the sale is to an individual paying with credit or debit card.

In all cases, the IMESI reduction is 24% of the selling price, and is limited to 50 liters of fuel per single sale (included in this regime), and the reduction in tax is limited to approximately USD 50 if paying by credit card or USD 75 by debit card per month.

The tax benefit (discount) is directly credited to individuals in their credit/debit card statements of account.

Card administrators must inform the tax authorities of the transactions included in this regime, reporting, amongst other information, the tax ID

number of the filling station that made the sale, the amount of the transaction, and the corresponding tax benefit.

The present decree applied from the tenth working day after its publication.

4. India

Sale treated as going concern even though assets priced separately

The sale of a business as a whole (as a going concern) is not subject to sales tax/VAT.

A taxpayer sold two out of three units (factories) that it owned as a going concern and therefore no sales tax was paid on the consideration received.

The tax authorities rejected the taxpayer's claim on the basis that various clauses in the Business Transfer Agreement clearly provided that immovable and movable assets were separately valued, and that consequently the sale could not be treated as the sale of a going concern.

The Madras High Court has held that the bifurcation of the price did not contradict the intention of the parties to sell the two units in their entirety, hence the transaction was upheld as the sale of a business as a going concern and not chargeable to tax.

Service tax: long-term leases and renting of vacant land

Long-term leases

A lessor entered into long term leases (of 99 years duration) of vacant land with third parties. The lessor contended that the leases were substantially in the nature of transfers of ownership and that the consideration received was therefore not consideration for taxable services (and accordingly was not subject to service tax).

The Delhi Tribunal observed that the relevant provisions of the service tax law did not distinguish between long-term and short-term leases. As there is no distinction, and therefore no indication of any legislative intent to exclude long-term leases of immovable property from the ambit of 'taxable services', it was held that long-term leases were covered in the taxable service category 'renting of immovable property', and were thus subject to service tax.

Renting of vacant land

Vacant land leased for the furtherance of business or commerce was included in the meaning of 'immovable property' by way of an entry in the explanation to the law in July 2010, and was made subject to service tax under the category 'renting of immovable property'.

The tax authorities considered that this inclusion by way of explanation was clarificatory and therefore was to apply with retroactive effect.

In a recent case, the Delhi Tribunal noted that vacant land per se was not included in the meaning of 'immovable property' and was therefore outside the scope of the service tax prior to July 2010.

Amendment to the Central Excise Rules, 2002 and CENVAT Credit Rules, 2004

The Central Board of Excise and Customs has amended the Central Excise Rules, 2002 and the CENVAT Credit Rules, 2004 in relation to procedures to be followed for obtaining CENVAT credit on invoices issued by an importer.

The salient amendments are as follows:

- Registration is made compulsory for importers issuing invoices on which CENVAT Credit can be taken; and
- An importer who sells goods imported by him under the cover of an invoice on which CENVAT credit may be taken is made a 'First Stage Dealer'.

The changes shall in come into force on 1 March 2014.

5. Croatia

Amendments to VAT Act

In December 2013, amendments to the VAT Act were published in the Croatian Official Gazette 148/13. The amendments entered into force eight days from the date of publication Gazette (i.e., 19 December), except for the increase in the reduced VAT rate to 13%, which entered into force on 1 January 2014.

The amendments are as follows:

- The reduced VAT rate increased from 10% to 13%.
- The 13% VAT rate will apply to the supply of magazines periodically issued on paper by a publisher holding media status (i.e., any natural or legal person that publishes its program contents through the media and participates in the distribution of public information, and whose business activity is defined by the Croatian Media Act), with the exception of magazines that wholly or in the main contain advertisements or are for advertising purposes and newspapers to which the 5% rate applies. The 13% VAT rate may also apply to publishers to which media status does not apply on the basis of special regulations.
- All daily newspapers published on paper will be taxed at the reduced VAT rate of 5%; previously only newspapers with 25,000 words or less qualified for the reduced rate.

- The VAT exemption for the domestic supply of goods and services under diplomatic or consular arrangements and deliveries to certain international organizations and their members is applied by submitting a refund claim. New regulations have set out the claim procedure, including deadlines for VAT refunds and minimum invoice amounts.
- The list of goods that can be placed into tax warehouses and supplied VAT exempt within those warehouses has been extended.
- The requirements for claiming VAT on acquisitions of goods from other EU Member States have been simplified.
- The scope of the domestic reverse charge mechanism in respect of persons to whom the VAT liability may be transferred has been reduced (only supplies to another taxable person listed in the Register of taxable persons can fall under the domestic reverse charge mechanism; if the buyer is not listed in the respective Register but was only assigned with a VAT identification number, the domestic reverse charge mechanism is not applicable).

The VAT Regulations were also amended with effect from 1 January 2014 in relation to invoicing requirements.

6. Cyprus

Increase in the standard and reduced VAT rates

On 13 January 2014, the standard VAT rate increased from 18% to 19% and the reduced rate of 8% increased to 9%. Therefore, all supplies of goods and services that were taxable at the standard VAT rate of 18% and the reduced rate of 8% became taxable at the rates of 19% and 9% respectively from 13 January.

Examples of services that are subject to the reduced rate of 9% as from 14 January 2014 are as follows:

- Transport of passengers and their accompanying luggage by urban, suburban and rural taxi;
- Restaurant and catering services;
- Hotel and tourist accommodation; and
- Domestic carriage by sea of passengers and their accompanying luggage.

The reduced rate of 5% VAT has not changed, nor has the application of the VAT exemption and the zero VAT rate.

EU Invoicing Directive (2001/115) fully incorporated into Cypriot VAT Law

With effect from 20 December 2013, the EU Invoicing Directive (2001/115) has been fully incorporated into the Cypriot VAT Law. Amendments include changing the wording requirements for VAT invoices, such as including the term 'reverse charge' for invoices subject to the reverse charge provisions, and enhancing the existing provisions with respect to electronic invoices. Under the Cypriot VAT Law, electronically issued invoices are acceptable only when the authenticity of the origin and integrity of the contents are guaranteed by means of an advanced electronic signature or electronic data interchange (EDI).

Introduction of Cash Accounting Scheme

With effect from 20 December 2013, the Cash Accounting Scheme was introduced into the Cypriot VAT Law. The Scheme can be applied where the taxable activities of a taxable person have not exceeded the threshold of €25,000 in the previous 12 months. The Cash Accounting Scheme is optional and certain exceptions apply.

7. Egypt

Introduction of VAT

The Egyptian Sales Tax Authority has been contemplating the introduction of a VAT system for some time. The drafting and implementation of the law have been delayed due to the recent instability in government. However, the draft VAT law is approaching completion and may be put into effect in the near future.

The current General Sales Tax (GST) regime has been in place for many years and has been subject to a series of adjustments over time. The current GST rates can range anywhere from 10 to 100%, though the standard rate is 10% on most goods and services.

While certain transactions/items are currently eligible for a VAT styled offset of input and output tax, this treatment is not universal, especially with regards to transactions where the input tax is paid for goods and the output is charged on a service. Accordingly, some GST may become a cost to businesses.

The expected VAT law would eliminate this problem, as input and output tax would be offset in the traditional VAT style. It is expected that the law will also include changes in the current rate system, including a possible increase from the 10% standard GST rate.

VAT, as it is practiced in other jurisdictions, is a consumption tax. It is generally borne by end users (i.e., consumers) of goods and services, as it is offset throughout the supply chain. Accordingly there should be no cost to businesses.

There is currently no clear timeline for when the law will be issued in Egypt. However sources indicate that it will be within the year. This will

likely depend on the stabilization of the political situation. In addition, no draft copies of the law have been made public thus far – accordingly the details of the law’s application and its similarities to VAT regimes in other countries is still to be seen.

8. France

New VAT rates

New VAT rates apply from 1 January 2014. The standard rate is 20% and the intermediate is 10%.

The reduced rate of 5.5% remains the same. However, this rate is extended to cinema tickets, importations and intra-community acquisitions of works of art, improvement works relating to the energy quality of accommodation, and to the construction/renovation of social housing. Details of the implementation of the new VAT rates have been published by the tax authorities in an official guideline.

Reverse charge in the building sector

As a measure against tax fraud, the 2014 Finance Act, which entered in force on 31 December 2013, extended the VAT reverse charge mechanism in the building sector to construction works performed by a subcontractor established in France. The purpose of this mechanism is to avoid situations where a subcontractor invoices VAT to its payer without collecting the tax to the French Treasury, while the payer deducts the VAT.

The following services are included in the measure: construction works, including repair, associated cleaning and maintenance services, and transformation and demolition works performed in connection with a real estate by a subcontractor on behalf of a taxable recipient.

This provision applies to subcontracting agreements concluded from 1 January 2014.

9. Greece

Deadline extended for option to tax application

On 1 January 2013, the option to tax as a VAT taxable supply of services was introduced for leases of property to be used for professional activities.

The deadline for filing an application to opt to tax (that initially expired on 30 June 2013) was extended until 31 December 2013, with retroactive effect from 1 January 2013, provided the respective VAT due for the period from 1 January 2013 to 31 December 2013 will be paid and reported in the periodical VAT return for December 2013 or the last quarter of 2013, as applicable.

Circular POL 1180/2013 clarified the application of the option to tax

- The option to tax is provided for all professional leases (i.e., leases of real estate exclusively for the exercise of economic activity) provided the lessee is a taxable person.
- The option can relate to an entire real estate or building complex or part thereof, and the option also applies to leases concluded prior to 1 January 2013.
- The option to tax is exercised by the lessor filing the relevant application with the competent Tax Office, provided the lessor is a taxable person not falling under a special VAT regime and the lessee agrees with the exercise of the option. A detailed description of the building and the parts thereof that are to be subject to VAT should be included in the application.
- The application can be filed at any time prior to the first use of the building or within 30 days from the beginning of the accounting period. If the option is exercised after the first use of the building, it applies from the beginning of the accounting period;
- Following the filing of the application, entrepreneurs can deduct input VAT incurred during the construction of the real estate, including expenses incurred prior to the option date, provided certain conditions are met. Upon taxing the lease, any input VAT incurred for this activity (including but not limited to construction costs) is treated as VAT deductible.
- If stamp duty has been charged to a lessee after 1 January 2013 in respect of a lease which is now subject to VAT, there is no obligation to remit the stamp duty to the Greek State and any amount already collected by the lessor should be refunded to the lessee.
- The right to opt for tax is available for entrepreneurs who have the right to exploit real estate (e.g., through subleasing, usufruct etc.) and sublease it to other entrepreneurs, even if they are not the owner.
- In the case of co-ownership of real estate, there is no obligation for the option to tax to be exercised by all the owners, if not all the owners wish to subject the lease to VAT. Stamp duty will continue to be due for the real estate part(s) belonging to the owners who do not opt for VAT.
- Where the option to tax has been exercised, the VAT input deduction must be reviewed annually for 10 years from the date the real estate was first used. In order to calculate the annual adjustment, the actual use of the real estate is to be taken into account. If the option to tax is exercised after the first use of the real estate, then the deduction right is only provided for the

remaining years of the 5 year adjustment period, calculated from its first use, whereas the tax amount deducted is monitored for the years remaining until the 10 year period from the first use is completed. The real estate is considered to have been used for the first time at the time the lease actually began. The application for the option to tax must be filed with supporting documentation, referring to construction expenses already incurred and for which the right to deduct is granted.

Retroactive payment of VAT without surcharges for EU-established entrepreneurs

EU-established taxable persons without permanent establishment in Greece, that have not yet appointed a fiscal representative in Greece, and that performed transactions that were subject to Greek VAT before 31 December 2013, may register for VAT and pay the tax amount due without penalties in the first applicable VAT return, which must be filed at the latest for December 2013 or for the fourth quarter of 2013.

This right is granted in the framework of the recent introduction of the direct (without the appointment of a fiscal representative) VAT registration mechanism by the tax authorities. Although the obligation was abolished for EU-based entrepreneurs in 2006, the ability to register directly has only just been made available.

Special license scheme for the suspension of payment of import VAT

A special license was introduced on 7 March 2013 for non-established entrepreneurs (either individually or on a group basis) suspending the payment of import VAT and providing that VAT does not apply to a subsequent supply, provided certain conditions are met. In these cases, the person liable to account for VAT is the taxable recipient of the goods, with a Greek VAT number.

10. Italy

Clarification of VAT treatment of amounts paid by public authorities

On 21 November 2013, the tax authorities issued a resolution clarifying when amounts paid by public authorities are consideration for VAT purposes and when they are contributions falling outside the scope of VAT.

By way of background, amounts paid by public authorities are subject to VAT when those amounts are consideration for a supply of goods or services and are outside the scope of VAT when the recipient does not undertake any obligation in return.

The resolution clarifies that amounts paid by public authorities are in principle outside the scope of VAT when the payment is made by the public authority in execution of rules that provide the distribution of contributions when given requirements occur (e.g., in case of State aid). Conversely, the amounts are generally considered as consideration

subject to VAT purposes when the amounts are paid under an agreement made in accordance with the public contracts code, when the contract activity's output is retained by the public authority, or when breach of the contract would incur penalties or some other contractual liability.

Expo 2015 tax desk for foreign participants

On 28 November 2013 the tax authorities issued publications advising that a special Desk Expo 2015 has been created to respond to questions asked by foreign Expo participants (including individuals) on tax and procedural matters relating to their participation in Expo 2015.

'Cassetto fiscale' proxy online

The tax authorities published a Public Notice dated 29 November 2013 advising that it is now possible to designate online two intermediaries (for a duration, in principle, of four years, safe revocation), which will be allowed to consult the taxpayer's 'cassetto fiscale'.

Electronic invoicing for public authorities

On 6 December 2013, the tax authorities published a Public Notice advising that public authorities that decide (voluntarily and based on specific agreements with their suppliers) to join the 'SdI' (Interchange System) managed by the tax authorities could receive electronic tax invoices from 6 December 2013. The Notice includes a reminder that as from 6 June 2014, electronic invoicing will be mandatory for invoices issued to ministries, tax agencies and social contribution institutions included in the annual list published by ISTAT (the National Institute for Statistics), and that from 6 June 2015, electronic invoicing will be mandatory for invoices issued to all remaining public authorities (with some exceptions for local authorities).

Clarification regarding export supplies

On 13 December 2013, the tax authorities issued a resolution to clarify the VAT exemption for export supplies, which applies also where goods are initially dispatched without transfer of the property (i.e., there is an export only for customs purposes, but not for Italian VAT purposes) by the seller in a warehouse located outside the EU and then (only when they are located outside the EU) supplied to the purchaser under a binding agreement that the goods to be exported outside the EU will be sold exclusively to the purchaser (even if the goods are not consignment stock).

In this case, there will be an export supply for Italian VAT purposes (with consequent relative increase of the habitual exporter plafond (the amount within which the habitual exporter can carry out purchases of certain goods and services without VAT)) when the purchaser withdraws the goods from the warehouse (as opposed to being considered outside the

scope of Italian VAT with no ability to accrue the plafond, as the transfer of property of the goods takes place when the goods are located outside the EU).

Recharge of VAT following tax assessment

A taxpayer can recharge to its customer VAT paid following a tax assessment. The customer can deduct the recharged VAT as input VAT. On 17 December 2013 the tax authorities published a circular clarifying the scope of this rule and the procedure for the recharge (and corresponding deduction) of the assessed VAT.

Photovoltaic plants – cadastral and tax issues

On 19 December 2013 the tax authorities issued a circular providing a comprehensive overview of the treatment of photovoltaic plants, for cadastral and tax purposes.

In particular, the circular has provided the technical criteria that must apply for plants to qualify for cadastral purposes (also for the relative inclusion on the land register). If plants qualify for cadastral purposes, they will be immovable goods for VAT purposes, otherwise they will be movable goods.

Stability law for 2014

The 2014 budget law (Stability Law for 2014) includes the following VAT issues.

‘Web tax’

A controversial web tax will apply as from 1 July 2014, under which Italian taxpayers will be required to purchase online advertising services and sponsored web links only from entities that are VAT-registered in Italy, even if the purchase is made through media companies and/or third-party operators. The purpose of the web tax is to force online multinational entities that often sell advertising through intermediary companies (with lower tax rates) to register for tax purposes in Italy. The purchase price for online advertising services and ancillary services will have to be paid exclusively by bank or postal wire transfer (which must show identification information for the beneficiary), or other traceable payment method.

Italian entities involved in sales of online advertising services and related auxiliary services will not be able to determine their income on a cost-plus remuneration basis unless a specific tax ruling is obtained from the tax authorities.

As there are some doubts as to whether the web tax is compatible with EU law, the effective date was deferred to 1 July 2014 to allow the Italian government to verify compatibility with the European Commission.

Supply of leasing agreements

From 1 January 2014 the supply of certain leasing agreements related to immovable property will be subject to a 4% register tax, even if the immovable property is yet to be built, and even if the supply is subject to VAT.

The tax authorities have also clarified the way to determine the taxable base of the register tax in this case.

Social cooperatives

From 1 January 2014, for certain (in principle social-charitable) services, social cooperatives and their consortia can apply the VAT rate of 4% or opt for VAT exemption as was previously the case.

Automatic vending machines

From 1 January 2014 the prices of foods and drinks sold through automatic vending machines where agreements were signed before 4 August 2013 can be increased only to the extent of the increase in the VAT rate from 4% to 10%, which applies to the machines from 1 January 2014.

11. Lithuania

Amendments to Excise Duty Law

On 2 July 2013 the amendments to the Excise Duty Law came into force. Accordingly, the excise duty rates for tobacco products as well as for alcohol products have changed as follows:

Before 1 March 2014	From 1 March 2014
Before 1 April 2014	From 1 April 2014

12. Netherlands

New rules for security to be provided for fiscal representative

The VAT legislation allows a foreign entrepreneur to appoint a fiscal representative in the Netherlands. In a new Decree on VAT fiscal representation, the State Secretary for Finance has set out new standards for the amount of security to be provided as of 25 December 2013.

Under the new standards, the security for a limited fiscal representative is 5% of the average amount of VAT that would be payable monthly if no exemption or zero rate were to apply to the taxable supplies made by the foreign entrepreneur. For a general fiscal representative, the security is based on the average amount of VAT paid per quarter. The new rules provide for minimum and maximum amounts of security, depending on the type of goods. See below the full list:

Category of goods	Percentage of security	Minimum amount of security	Maximum amount of security
1. Commodities, semi-manufactures and production resources	5%	EUR 5,000	EUR 100,000
2. Consumables	5%	EUR 5,000	EUR 500,000

In some cases the new rules will be advantageous compared with the previous rules.

Potential abolition of the cost sharing exemption for pension providers

On 18 December 2013, the coalition and the opposition of the Dutch Parliament reached a pension agreement. One of the outcomes is that pension providers may not be able to apply the cost sharing exemption (Article 132(1)(f) of the VAT Directive) in the future because the Dutch government considers it to be anti-competitive. Accordingly, it is possible that the Dutch VAT legislation will be amended shortly.

13. Poland

VAT recovery rules for correcting invoices

From 1 January 2014 taxpayers will be able to decrease their output tax when they issue a correcting invoice, even if they do not hold confirmation that the purchaser has received the correcting invoice. However, the purchaser must have knowledge that the transaction took place on the specified terms, including the correcting invoice. Output VAT may be decreased not earlier than in the reporting period in which two conditions are met:

1. The seller has tried to deliver the correction invoice to the purchaser but did not succeed in gathering the respective confirmation; and
2. The purchaser has the knowledge that the transaction took place on the specified terms, including the correcting invoice

As yet there are no clear rules as to how these conditions should be documented, and the tax authorities' practice has not yet been developed. Nevertheless, it may be possible for taxpayers to recover previously unclaimed VAT where the conditions are met (subject to limitation periods).

From the purchaser's perspective, input VAT must be decreased in the reporting period in which the purchaser acknowledges the terms of the transaction (including the correction).

VAT exemption no longer applies to sale of used goods

As of 1 January 2014, the VAT exemption for the sale of used goods has been abolished. Previously, taxpayers were able to apply the exemption to movable property provided:

1. The property was used by the taxpayer for a period not less than six months from when economic ownership was acquired; and
2. The taxpayer was not able to recover input VAT on their acquisition. The type of business activity for which the goods were used (taxable or exempt) was irrelevant.

Under the new rules, only goods acquired for the purpose of a VAT exempt activity are exempt when sold, provided no VAT input was claimed on their acquisition. In all other cases, VAT will need to be accounted for (except for the supply of cars, for which there is only partial input VAT recovery).

New VAT provisions affect tour operators

Until the end of 2013 the tax point for tourist services (under the margin scheme) was when the margin was determined, and not later than on the 15th day following the completion of the service.

From 1 January 2014, the tax point for such services (under the margin scheme) is determined in accordance with the general rules, that is, the completion of the service. The calculation of the taxable basis is still based on the margin scheme (being the difference between the amount settled by the purchaser of the service and the actual costs borne by the tour operator for providing the service).

Consequently, it may be difficult to accurately determine the taxable basis at the time of the tax point (as the actual costs are based on the invoices which are often received after the service is completed), resulting in subsequent corrections to VAT returns filed.

14. Portugal

The 2014 State Budget was published on 31 December 2013. The main VAT changes, which apply from 1 January 2014, are as follows.

Azores VAT rates

The VAT rates applicable in the Autonomous Region of Azores are:

- 5% (reduced), increased from 4%;
- 10% (reduced), increased from 9%;
- 18% (standard), increased from 16%.

VAT regime for sales to national exporters

The concept of 'national exporter' applicable to sales to national exporters has been clarified. The concept of 'national exporter' now includes exporters with a head office, a permanent establishment, domicile or a VAT registration in Portugal. This special regime for sales of goods to national exporters provides for a VAT exemption provided a number of specific requirements are met (such as timing, documentation and warehousing requirements).

Cash basis regime

The Budgetary Law for 2014 clarifies that the right to deduct input VAT by customers of entities covered by the cash basis regime (but themselves not in the regime) is not dependent on payment of the invoice.

Waiver of the exemption for supplies of immovable property and regularization

One of the situations where it is possible to waive the VAT exemption on the supply of immovable property (sale or letting) is when, after construction works on the property, its value increases. Before 2014 the value had to increase by at least 50%. Under the Budgetary Law, this percentage has been reduced to 30%.

In addition, the period in which that part of the initially deducted VAT must be repaid if the immovable property is unoccupied for a certain period of time has been changed from three to five years.

Changes to VAT recovery on bad debts

When the deduction of VAT on bad debts does not require the tax authorities' authorization, there is a limit of two years in which the taxpayer can recover the VAT.

Transportation documents

There were some changes to the requirements for the documentation issued to support the transportation of goods, namely:

- New exceptions have been introduced regarding the obligation to issue transportation documents.
- There were changes and clarifications regarding the issuance of global transportation documents (global transportation document can be issued when the goods to be delivered are unidentified).
- Limitations were imposed on the situations in which goods and vehicle may be apprehended, namely, goods and vehicles may only be apprehended by the tax authorities if there is evidence of the practice of a criminal offense.

Reduced rate

The reduced VAT rate has been extended to dehydrated fruits and also to agricultural activities that are not related to the exploitation of land.

15. United Kingdom

CJEU judgment on golf club VAT exemption case

The CJEU has issued its judgment in the UK case *Bridport and West Dorset Golf Club Limited* about whether the green fees charged to non-members qualify for VAT exemption under European law. The CJEU decided that where a non-profit body manages a golf course and offers a membership scheme, the VAT exemption extends to green fees paid by visiting non-members.

Intrastat changes from 1 January 2014

HMRC have confirmed that the UK has altered the thresholds for reporting arrivals and delivery terms information on Intrastat returns. From 1 January 2014 the exemption threshold for arrivals increased from £600,000 to £1,200,000 and the Delivery Terms threshold increased from £16 million to £24 million (businesses are required to supply additional information relating to Delivery Terms on Intrastat declarations if their annual EU trade exceeds this threshold). The exemption threshold for dispatches (EU exports) remains unchanged at £250,000.

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.