

Deloitte.

Febrero 2014
Boletín de IVA



Deloitte Abogados
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de febrero de 2014. Asunto C-323/12 (E. ON Global Commodities -antigua E.On Energy Trading-).**

Sujetos pasivos residentes en otro Estado miembro – Modalidades de devolución del IVA – Directiva 79/1072/CEE – Sujetos pasivos que han designado un representante fiscal conforme a las disposiciones nacionales anteriores a la adhesión a la Unión – Exclusión – Concepto de “sujeto pasivo no establecido en el interior del país” – Requisito relativo a la falta de establecimiento.

2. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de febrero de 2014. Asunto C-424/12 (Fatorie).**

IVA – Directiva 2006/112/CE – Autoliquidación – Derecho a deducción – Pago del impuesto al prestador de servicios – Omisión de menciones obligatorias – Pago de un IVA indebido – Pérdida del derecho a deducción – Principio de neutralidad fiscal – Principio de seguridad jurídica.

3. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de febrero de 2014. Asunto C-18/13 (MAKS PEN).**

Deducciones – Prestaciones realizadas – Control – Prestador que no dispone de los medios necesarios – Concepto de fraude fiscal – Obligación de comprobar de oficio el fraude fiscal – Exigencia de prestación efectiva del servicio – Obligación de llevar una contabilidad suficientemente detallada – Procedimiento judicial – Prohibición de que el juez califique penalmente el fraude y agrave la situación del demandante.

4. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de febrero de 2014. Asuntos acumulados C-454/12 y C-455/12 (Pro Med Logistik Pongratz).**

Tipos impositivos - Directiva 2006/112/CE – Artículo 98, apartados 1 y 2 – Anexo III, número 5 – Principio de neutralidad – Transporte de personas y de sus equipajes – Normativa de un Estado miembro que aplica un tipo de IVA diferente al transporte en taxi y al transporte en vehículo de alquiler con conductor.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de enero de 2014. Nº de recurso 590/2009.

Renuncia a la exención del Impuesto - Imposibilidad de deducir la cuota soportada por la adquisición de un inmueble - No se cumplen los requisitos necesarios para la renuncia a la exención realizada por la parte transmitente del inmueble - Operaciones exentas: obras de rehabilitación. Requisitos.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de enero de 2014. Nº de recurso 3575/2011.

Deducción del IVA soportado por la compra de dos fincas - Nulidad de la liquidación girada - Únicamente posee la escritura pública de la compraventa de las parcelas litigiosas donde se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción del número.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de enero de 2014. Nº de recurso 4776/2011.

Devengo – Entrega de bienes –Permuta de fincas entre Ayuntamiento y entidad. Concepto de "puesta a disposición" y "entrega", en aplicación de la doctrina del TJUE.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 6 de febrero de 2014. Nº de recurso 2437/2011.

Hecho imponible - Servicios públicos prestados por entidades en régimen de gestión directa – Deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de los bienes necesarios para la prestación de dichos servicios.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de febrero de 2014. Nº de recurso 2991/2011.

Devengo – Entrega de bienes efectuada mediante procedimiento de ejecución – Devengo en la fecha de ejecución del auto por el que se acuerda la ejecución de los bienes al adquirente acreedor.

10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 20 Diciembre de 2013. Número de recurso 741/2012.

Cómputo de plazos: Cuando se trata de plazos de meses el cómputo ha de hacerse según el artículo 5 del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la notificación o publicación

del acto o disposición, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate.

11. Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 1 de octubre de 2013. Nº de sentencia 1287/2013.

Compraventa jugador de fútbol – Mediación Agente FIFA - Devengo prestación de servicios – Deducibilidad palco privado.

12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 5 de diciembre de 2013. Nº de sentencia 1082/2013.

Contrato de arrendamiento – Exención del IVA – Vivienda exclusiva para residencia.

II. Doctrina Administrativa.

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0027-14, de 13 de enero de 2014.

Comunidad de propietarios – Deducibilidad cuotas por comuneros empresarios – Facturación.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0040-14, de 14 de enero de 2014.

Establecimiento permanente a efectos de IVA.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0041-14, de 14 de enero de 2014.

Autoconsumo de bienes – Exención del IVA – Emisión de factura.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0043-14, de 14 de enero de 2014.

Guardería de niños con servicio de comedor y transporte – Actividad de ludoteca o servicios de ocio para niños.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0068-14, de 15 de enero de 2014.

Requisitos de la facturación electrónica.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0084-14, de 16 de enero de 2014.

Localización – Régimen especial de servicios prestados por vía electrónica.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0124-14, de 21 de enero de 2014.

Inversión del sujeto pasivo en ejecuciones de obras – Juntas de compensación fiduciaria.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0125-14, de 21 de enero de 2014.

Condición de empresario o profesional - Inversión del sujeto pasivo en ejecuciones de obra – Organizaciones sin ánimo de lucro.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0149-14, de 23 de enero de 2014.

Sujeto pasivo - Inversión del sujeto pasivo en ejecuciones de obra para la construcción de edificaciones – Concepto de edificación: invernaderos.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0170-14, de 24 de enero de 2014.

Créditos canjeables por estancias en hoteles y apartamentos – Lugar de realización – Base imponible – Régimen Especial de las Agencias de viajes.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0202-14, de 29 de enero de 2014.

Intermediación en arrendamientos turísticos – Lugar de realización – Suplidos – Agencias de viajes.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0207-14, de 29 de enero de 2014.

Derecho a la deducción – Regularización o rectificación del IVA soportado – Adquisición de una vivienda con la intención de arrendarla como oficina, que pasado un tiempo y ante la imposibilidad de alquilarla como tal, se arrienda finalmente como vivienda.

13. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0247-14 y V0248-14, de 31 de enero de 2014.

Servicios de formación y enseñanza – Exención.

III. World VAT News

- 1. Canada - R&D payments included in dutiable value of imported goods.**
- 2. China - New VAT reform rules cover railway transportation, postal services and other sectors.**
- 3. India - Permission to use trademark treated as license and not as transfer of right to use trademark.**
- 4. New Zealand - GST refunds for nonresidents.**
- 5. Singapore - Guidance on GST and income tax treatment of virtual currencies.**
- 6. France - French energy levy.**
- 7. Germany - Holiday discounts funded by travel agents do not reduce VAT.**
- 8. Italy - Expo 2015.**
- 9. Malta - Reduction of late payment interest.**
- 10. Poland - VAT deduction on company cars.**
- 11. Portugal - Revocation of VAT exemption regime for farmers.**
- 12. United Kingdom - HMRC guidance for tour operators following CJEU cases.**

I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de febrero de 2014. Asunto C-323/12 (E.ON Global Commodities SE).

Sujetos pasivos residentes en otro Estado miembro – Modalidades de devolución del IVA – Directiva 79/1072/CEE – Sujetos pasivos que han designado un representante fiscal conforme a las disposiciones nacionales anteriores a la adhesión a la Unión – Exclusión – Concepto de “sujeto pasivo no establecido en el interior del país” – Requisito relativo a la falta de establecimiento.

En el presente asunto, se plantea al Tribunal si el hecho de que un sujeto pasivo establecido en Alemania y que tenía designado un representante fiscal identificado a efectos del IVA en Rumanía por haberlo requerido así la normativa interna de este país antes de que entrara en la UE, da lugar a que dicho sujeto pasivo no pueda invocar la Octava Directiva en este último Estado para obtener la devolución del IVA soportado.

A este respecto, el Tribunal concluye que el mero hecho de haber designado un representante fiscal en el Estado de devolución no permite, en el caso que nos ocupa, que se excluya al sujeto pasivo de su derecho a la devolución en virtud de la Octava Directiva, pues se cumplen los requisitos para considerarle “sujeto pasivo no establecido” en el Estado en el que pretende la devolución dado que:

- El sujeto pasivo no dispone de ningún establecimiento en el Estado de devolución. Según el Tribunal, la mera designación de un representante fiscal no basta para considerar que el sujeto pasivo dispone de una estructura con grado suficiente de permanencia ni que cuenta con personal propio encargado en la gestión de sus actividades económicas.
- La identificación de una sociedad en un Estado miembro mediante un representante fiscal no puede tratarse como si tal sociedad hubiese realizado efectivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios en el sentido de la Octava Directiva.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de febrero de 2014. Asunto C-424/12 (SC Fatorie SRL).

IVA – Directiva 2006/112/CE – Autoliquidación – Derecho a deducción – Pago del impuesto al prestador de servicios – Omisión de menciones obligatorias – Pago de un IVA indebido – Pérdida del derecho a deducción – Principio de neutralidad fiscal – Principio de seguridad jurídica.

Las autoridades fiscales rumanas denegaron el derecho a la deducción de unas cuotas IVA abonadas por la compañía rumana Fatorie al proveedor de ciertos servicios por considerar que era de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo. De los datos incorporados al expediente, se advierte que

tal proveedor quebró y nunca ingresó a la Hacienda Pública el IVA que había repercutido incorrectamente a Fatorie.

A este respecto, el Tribunal falla a favor de las autoridades rumanas en cuanto a la privación del derecho a la deducción del IVA a Fatorie puesto que, a su juicio y en virtud del principio de neutralidad fiscal, no se respetó el requisito material del sistema de “autoliquidación” (mecanismo de la inversión del sujeto pasivo), al margen de que tampoco se cumplieran los requisitos formales de tal factura (debido a la falta de inclusión en la misma de la mención a que el “sistema de autoliquidación” era aplicable a la operación), lo que impidió que la Administración Tributaria verificara la aplicación de dicho sistema y conllevó a un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro.

No obstante, el Tribunal señala que Fatorie podría reclamar al proveedor de los servicios la devolución del IVA indebidamente pagado, conforme al Derecho nacional.

Por último, según el Tribunal, el hecho de que en un primer momento las autoridades rumanas reconocieran el derecho a la deducción del IVA, mediante decisión administrativa definitiva y, posteriormente, a raíz de una nueva inspección, rectificase tal decisión obligando al sujeto pasivo a ingresar tal IVA más intereses y recargos no contravendría el principio de seguridad jurídica, siempre que dicha corrección ocurriese dentro del plazo de prescripción del impuesto.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de febrero de 2014. Asunto C-18/13 (Maks Pen EOOD).

Deducciones – Prestaciones realizadas – Control – Prestador que no dispone de los medios necesarios – Concepto de fraude fiscal – Obligación de comprobar de oficio el fraude fiscal – Exigencia de prestación efectiva del servicio – Obligación de llevar una contabilidad suficientemente detallada – Procedimiento judicial – Prohibición de que el juez califique penalmente el fraude y agrave la situación del demandante.

La Administración tributaria búlgara denegó el derecho a la deducción a la entidad Maks Pen del IVA soportado por unas prestaciones de servicios recibidas de determinados proveedores, pese a que estaba en posesión de las facturas y a que éstas documentaban prestaciones de servicios que habrían sido efectivamente realizadas, dado que, a juicio de la Administración, tales prestaciones no habrían sido acometidas por el proveedor que aparecía reflejado en la factura, pues no dispondría del personal, de los recursos materiales y de los activos necesarios para la prestación del servicio, ni los costes del servicio habrían sido justificados en su contabilidad.

El Tribunal recuerda a este respecto que la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio de neutralidad, principio fundamental del IVA y que, en consecuencia, tal denegación solo es posible si se acredita mediante datos objetivos que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que basa el derecho a la deducción sabía o debía haber sabido que, mediante tal adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

Dicho esto, el Tribunal señala en consecuencia que no basta por sí mismo para excluir el derecho a la deducción de Maks Pen el hecho de que el servicio recibido fuera prestado por otro proveedor distinto al que aparecía en la factura siempre que, teniendo en cuenta los elementos objetivos presentados, tales hechos no constituyan un comportamiento fraudulento ni se demuestre que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación formaba parte de dicho fraude, circunstancias que debe valorar el órgano jurisdiccional remitente.

Por añadidura, el Tribunal dispone que incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales, al apreciar el carácter fraudulento o abusivo de la invocación del referido derecho a deducir, interpretar el Derecho nacional en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva 2006/112 para alcanzar el resultado que ésta persigue, lo que requiere hacer todo lo que sea de su competencia tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste.

Finalmente, el Tribunal también señala que el hecho de que la legislación búlgara exija a los sujetos pasivos la llevanza de una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria debe interpretarse dentro de los límites establecidos en el artículo 273 de la Directiva, siempre que las medidas adoptadas en este sentido no excedan de lo que es necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

No obstante, a juicio del tribunal, la Directiva se opondría a una disposición nacional como la búlgara, conforme a la cual un servicio se considera prestado en la fecha en que se reúnen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos que ha generado la prestación de que se trate (momento del registro en la contabilidad de los costes incurridos por los proveedores para prestar el servicio), en vez de en el momento de efectuarse la prestación de servicios.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de febrero de 2014. Asuntos acumulados C-454/12 y C-455/12, Pro Med Logistik y Eckard Pongratz.

Tipos impositivos - Directiva 2006/112/CE – Artículo 98, apartados 1 y 2 – Anexo III, número 5 – Principio de neutralidad – Transporte de personas y de sus equipajes – Normativa de un Estado miembro que aplica un tipo de IVA diferente al transporte en taxi y al transporte en vehículo de alquiler con conductor.

El Tribunal de Justicia ordenó la acumulación de ambos asuntos debido a las similitudes de sus supuestos de hecho y de las cuestiones prejudiciales planteadas en ambos expedientes.

Dos entidades alemanas tenían por actividad principal la de alquiler de vehículos con conductor. En el caso de Pro Med Logistik, ésta suscribió varios convenios especiales, que fijaban las tarifas aplicables, para el transporte de enfermos por encargo de cajas del seguro de enfermedad en vehículos no especialmente acondicionados para ello.

En cuanto a la actividad de la compañía de la señora Oertel, ésta comprendía diferentes tipos de transportes (también el de enfermos), estando el precio del trayecto establecido en función de un plano dividido en zonas con tarifas fijas, que permitía calcular el precio final que debían pagar los clientes.

Ambas compañías aplicaron el tipo reducido del IVA a los servicios de transporte que realizaban. No obstante, la Hacienda Pública alemana aplicó posteriormente el tipo general en el marco de una comprobación limitada.

Bajo estas circunstancias, se plantea al Tribunal si una legislación como alemana, que permite aplicar un tipo reducido al transporte urbano de personas en taxi mientras que, para el transporte urbano de personas en vehículos de alquiler dispone el tipo normal del Impuesto, se opone al principio de neutralidad fiscal y a la Directiva del IVA.

A este respecto, el Tribunal recuerda que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal, los Estados miembros tienen la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de una de las categorías de operaciones recogidas en el anexo III de la Directiva IVA. Esto es, la legislación alemana podría aplicar de manera selectiva el tipo reducido, siempre que cumplierse dos requisitos:

1. Que el transporte urbano de personas en taxi constituyese un aspecto concreto y específico de los servicios prestados por las empresas de transporte, tratándose de un servicio identificable, como tal, separadamente de los demás servicios de esa categoría.

2. Que se respetase el principio de neutralidad fiscal, esto es, que servicios similares no fueran tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, para lo que debería tenerse en cuenta el punto de vista del consumidor medio, evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes.

En cuanto al primer requisito, el Tribunal considera que la actividad de transporte urbano de personas en taxi podría considerarse una prestación de servicios identificable como tal, separadamente de los demás servicios de transporte y, en consecuencia, constituir un aspecto concreto y específico de dicha categoría dado que, de la información facilitada se desprende que el marco jurídico de las compañías de taxis obliga, a diferencia de las empresas de alquiler de vehículos con conductor, a prestar servicios de transporte asumiendo una serie de obligaciones, por ejemplo, obtener una licencia, obligación de permanencia que les impide denegar el transporte con vistas a conseguir un trayecto más rentable o de beneficiarse de cobrar una tarifa diferente de la oficial).

Respecto al requisito del principio de neutralidad, el Tribunal señala que las diferencias en cuanto a las exigencias legales a las que están sujetos los dos tipos de transporte de que se trata podrían crear, a ojos del usuario medio, una diferencia entre esos tipos de transporte, ya que cada uno de ellos podría responder a distintas necesidades de dicho usuario, y ejercer, en consecuencia, una influencia determinante en su decisión de optar por uno u otro tipo de transporte, por lo que el principio de neutralidad fiscal no se opondría a que sean objeto de un tratamiento fiscal distinto.

En conclusión, el Tribunal dispone que no se opone a la Directiva el hecho de que a dos tipos de servicios de transporte urbano de personas, por una parte, en taxi y, por otra, en vehículo de alquiler con conductor, se graven con tipos de IVA distintos, uno reducido y otro normal, en la medida en que, en virtud de las diferentes exigencias legales a las que están sujetos estos dos tipos de transporte, la actividad de transporte urbano de personas en taxi constituya un aspecto concreto y específico de la categoría de servicios de transporte de personas y de sus equipajes, y siempre que dichas diferencias ejerzan una influencia determinante en la decisión del usuario medio de utilizar uno u otro tipo de transporte.

Finalmente, también dispone el Tribunal que si, con base en los convenios especiales suscritos, el transporte de personas en taxi dejase de tener la consideración de actividad concreta y específica dentro de la categoría de transporte y pasara a considerarse similar a la actividad de transporte urbano de personas en vehículo de alquiler con conductor, debería aplicarse el mismo tipo impositivo que a esta última categoría.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de enero de 2014. N° de recurso 590/2009.

Renuncia a la exención del Impuesto - Imposibilidad de deducir la cuota soportada por la adquisición de un inmueble - No se cumplen los requisitos necesarios para la renuncia a la exención realizada por la parte transmitente del inmueble - Operaciones exentas: obras de rehabilitación. Requisitos.

El supuesto de no aplicación de la exención previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA para las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, ha sido objeto de análisis en esta sentencia por parte del Tribunal Supremo. Entre otros aspectos, se han analizado los requisitos para considerarse una obra como de rehabilitación.

En junio de 2003 se otorgó escritura pública de compraventa en la que diversas personas físicas transmiten a la mercantil ahora recurrente una finca sita en Madrid. En dicha escritura se recoge la renuncia a la exención del IVA, manifestando el adquirente que es sujeto pasivo del impuesto con derecho a la deducción total del mismo. En la declaración de IVA del cuarto trimestre del ejercicio 2003, el adquirente de la finca presentó solicitud de devolución del impuesto soportado en la operación.

A raíz de un procedimiento de comprobación e inspección realizado por la Administración tributaria, ésta consideró que, entre otros motivos, no se consideraba deducible la cuota soportada por la adquisición del inmueble por entender la Inspección que no se cumplían los requisitos necesarios para la renuncia a la exención por no tener el obligado tributario derecho a la deducción del IVA soportado porque, al no tener consideración de “rehabilitación” en los términos del artículo 20, su actividad no generará el derecho a deducir.

Además, cabe destacar que la recurrente entendía que efectivamente su actividad cumplía los requisitos para considerarse su obra como de rehabilitación al cumplirse lo marcado en el artículo 20.Uno.22.B) 2º: “*Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificio...*”, puesto que al no venir expresamente regulado, la recurrente alegaba que en dicho cálculo debía excluirse el valor del suelo.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), al analizar el caso consideró que en relación al precio de adquisición, el valor que debe calcularse es el 25%, incluyendo el valor del terreno sobre el que está edificada.

Tras el recurso ante la Audiencia Nacional, el caso llega finalmente al análisis por el Tribunal Supremo, que al analizar la posible exclusión del valor del suelo para calcular el porcentaje del valor requerido en la Ley del

IVA, pone de manifiesto, que si bien en la normativa aplicable al momento de la transacción no se hacía referencia a la posible inclusión o no del valor del terreno para dicho cálculo, el Real Decreto Ley 2/2008, si bien no es aplicable al caso, modificaba la mencionada normativa.

Señala el Alto Tribunal que si bien en la nueva regulación “*se incluye una exclusión del valor del suelo con la que podría llegarse a la misma conclusión interpretativa que mantiene la interesada, ha de acudirse a la intención y finalidad del legislador que impulsó la norma y que está expresada en la Exposición de Motivos de dicho Real Decreto Ley. Se evidencia de la misma que el legislador, con tal modificación legislativa no tenía intención de concretar el concepto antes regulado, sino de modificarlo, ampliando con la exclusión del valor del suelo el ámbito del concepto de rehabilitación y, por ende, los casos no exentos del impuesto. En consecuencia, siendo así el caso planteado corresponde al primer ámbito y redacción temporal del precepto indicado, no puede acogerse a la interpretación del mismo promovida por la recurrente, por ser disconforme con el espíritu y finalidad del mismo, lo que conlleva la desestimación de la alegación aducida*”.

Con base en este argumento, se desestima por el Alto Tribunal el recurso de casación interpuesto por la recurrente.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de enero de 2014. Nº de recurso 3575/2011.

Deducción del IVA soportado por la compra de dos fincas - Nulidad de la liquidación girada - Únicamente posee la escritura pública de la compraventa de las parcelas litigiosas donde se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción del número.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia sobre la posibilidad de utilizar una escritura pública de compraventa como documento justificativo de la deducción del IVA.

En una compraventa, la entidad recurrente de esta sentencia, adquirió una finca en el municipio de Marbella, otorgándose escritura pública en ese momento. La Oficina Nacional de Inspección (ONI), incoó a la mercantil recurrente acta de disconformidad por el concepto de IVA de ese ejercicio 2001, destacando que la factura de la operación no está en posesión del adquirente, e ignorando la manifestación del mismo que reseñaba que la factura se había extraviado y que se había puesto en contacto con el vendedor con objeto de obtener un duplicado, sin conseguirlo.

Disconforme con el Acuerdo de la ONI, la mercantil interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada ante el TEAC. Contra la anterior Resolución, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que también fue desestimado.

La Sala de este Órgano se centra en determinar la procedencia o no de la regularización practicada a la actora, que pretende la deducibilidad de un IVA soportado en una factura correspondiente a la adquisición de un terreno por medio del otorgamiento de una escritura pública sin que haya podido obtener la correspondiente factura. La Audiencia manifiesta que *“La regulación de este Impuesto sitúa la acreditación del IVA soportado o repercutido en un documento concreto, la factura, con unos requisitos determinados, en ausencia de los cuales, no puede entenderse acreditada la repercusión. La factura es un elemento imprescindible para tener derecho a la deducción, sin que su ausencia pueda subsanarse por escritura pública de compraventa.”*

El Alto Tribunal, sin embargo, estima el recurso de casación interpuesto por la mercantil contra la sentencia de la Audiencia Nacional, obviando la existencia probatoria de dos elementos determinantes: la escritura pública de compraventa y la sentencia penal firme que condenaba al vendedor por fraude a la Hacienda Pública (no había ingresado el IVA repercutido).

Termina el Tribunal Supremo, exponiendo que *“si el medio de prueba empleado es idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción. Queda claro que en la escritura pública protocolarizada se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción del número, documento junto con la sentencia penal firme que justifican la operación y la cuota soportada y que por tanto han de considerarse como habilitantes para efectuar la deducción en su día realizada por la recurrente.”*.

Conviene traer a colación la sentencia del propio Tribunal Supremo de fecha 10 de Octubre de 2013 (número de recurso 5261/2011), en la que, en un caso bastante similar al que nos ocupa, el Alto Tribunal consideraba que no era válida una escritura pública de compraventa para proceder a la repercusión del Impuesto, alegando que a la misma le faltaban elementos relevantes que sí constan en factura, como la base imponible y el tipo aplicable.

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de enero de 2014. Nº de recurso 4776/2011.

Devengo – Entrega de bienes –Permuta de fincas entre Ayuntamiento y entidad. Concepto de "puesta a disposición" y "entrega", en aplicación de la doctrina del TJUE.

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 permuta de bienes inmuebles, cuyos principales hechos resumimos a continuación:

Con fecha 1 de junio de 1999 y a través de la correspondiente escritura, la empresa recurrente y un Ayuntamiento permutaron una serie de fincas, manifestando las partes que la operación estaba sujeta al IVA y que ambas habían percibido, una de la otra, el 16% del valor total de las respectivas prestaciones, mediante compensación con las respectivas facturas emitidas al efecto.

La Inspección argumentaba que el devengo del IVA de la entrega efectuada por la recurrente como consecuencia de la permuta se produjo con el otorgamiento de la escritura pública, al ser este el momento en que se produce la puesta en poder y posesión del Ayuntamiento de la finca permutada. La misma tesis fue mantenida en instancias posteriores por el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional, con base en la definición de entrega de bienes contenida en el artículo 8.1 de la Ley del IVA, lo dispuesto en el artículo 1462 del Código Civil y en la redacción de la propia escritura de permuta, de donde se desprendía que la empresa recurrente era la propietaria de la finca entregada al Ayuntamiento, al tiempo del otorgamiento de dicha escritura.

La recurrente mantenía no obstante la tesis de que la entrega al Ayuntamiento de la citada finca se había efectuado con mucha antelación al otorgamiento de la escritura el 1 de junio de 1999, incluso en años anteriores a la entrada en vigor del IVA en 1986, basándose en las actuaciones llevadas a cabo por dicho Ayuntamiento en la citada finca con anterioridad a la formalización de la escritura de permuta y en un certificado emitido en este sentido por el Ayuntamiento.

Con el fin de dar respuesta a esta controversia, el Alto Tribunal realiza un análisis preliminar en relación con el concepto de "puesta a disposición" IVA y su vinculación con la transmisión de la propiedad sobre los correspondientes bienes, para lo cual señala el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecido en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, Caso Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.

Recuerda el Tribunal Supremo que, a estos efectos, existe en Derecho Comunitario un concepto económico más que jurídico de la entrega de

bienes, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aún cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario.

En lo que respecta al caso en cuestión, señala el Alto Tribunal que la sentencia impugnada no consideraba acreditado que la recurrente pusiera las fincas a disposición del Ayuntamiento en el año 1982, sino que, al contrario, considera probado que *la transmisión del poder de disposición se llevó a cabo por voluntad de las partes en la fecha del otorgamiento de la escritura en 1 de junio de 1999.*

Así, a juicio de la sala de instancia, la certificación expedida por el Ayuntamiento, en la que se hace referencia a las obras llevadas a cabo en la finca, no prueba una manifestación de entrega o puesta a disposición. Tampoco puede tener ese significado la baja en el Catastro de las fincas, en opinión del Alto Tribunal.

En definitiva, considera el Tribunal Supremo que *“lo decisivo es que, aun cuando el Ayuntamiento (...) tuviera la posesión "material" de las fincas, no existió cesión de facultades de propietario en momento anterior alguno, por lo que hay que confirmar el criterio de la Sala de instancia, en el sentido de que la única entrega y puesta a disposición por parte de [la recurrente] es la que tuvo lugar a través de la escritura de permuta”.*

Por este motivo, se desestima el recurso de casación interpuesto por la recurrente.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 6 de febrero de 2014. Nº de recurso 2437/2011.

Hecho imponible - Servicios públicos prestados por entidades en régimen de gestión directa – Deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de los bienes necesarios para la prestación de dichos servicios.

El Alto Tribunal se ha pronunciado en esta sentencia sobre la deducción de las cuotas del IVA soportado por un Ente público que realiza servicios de la misma naturaleza a través de una sociedad mercantil. Los hechos sobre los que versa esta sentencia pueden ser resumidos de la siguiente forma:

Una Diputación Provincial realiza las actividades de explotaciones de vertederos, de recursos hidráulicos y limpieza de playas, actividades por las cuales cobra y repercute IVA. En concreto, respecto de las plantas depuradoras y de compostajes de lodos, la Diputación ha sido la promotora de dichas depuradoras, para después cederlas a una sociedad mercantil, para que ésta preste el servicio de depuración de aguas residuales.

A través de las oportunas actuaciones inspectoras, se redujo la cantidad a devolver en concepto del IVA, solicitada por la Diputación, al no admitirse la deducción de las cuotas del Impuesto soportado en la adquisición de depuradoras y de compostaje de lodos, así como en sus pagos anticipados.

A juicio tanto de la Inspección como del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, la actividad de cesión de las depuradoras propiedad de la Diputación a la sociedad mercantil para que ésta preste el servicio de depuración de aguas residuales, constituyen actividades distintas. Así, se considera que los citados servicios de cesión gratuita de las depuradoras no están sujetos al IVA, y en la medida que se trata de una actividad sin derecho a deducir, el Impuesto soportado por la adquisición de las depuradoras no sería deducible.

En contra de este criterio, la Diputación interpuso recurso contencioso-administrativo frente al Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, a través del cual mantuvo la sujeción de la actividad de la sociedad mercantil al IVA en razón de lo establecido en el artículo 7.8 de la Ley 37/1992, por tratarse de una empresa pública para la prestación mediante gestión directa, del servicio de gestión, construcción y explotación de las determinadas estaciones depuradoras. Considera igualmente la Diputación que en ningún caso se puede hablar de dos operaciones distintas: la prestación del servicio de depuración de aguas residuales y la cesión de tales depuradoras, ya que se no se está ante dos situaciones jurídicas diferentes, sino ante una sola operación: la encomienda de gestión por parte de la Diputación del servicio público a la Entidad instrumental, para que lo preste de la misma manera que lo podría haber hecho a través de cualquiera de sus servicios.

Entiende la Diputación que al no haber lugar a la disección de las relaciones existentes entre ella y su empresa como si dos entes ajenos, es por lo que procede la deducción por la Diputación del IVA soportado en la construcción de las plantas depuradoras.

La sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo planteado, sobre la base de los fundamentos de derecho de una Sentencia anterior de 2 de julio de 2010 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso número 37/2009 donde se planteaba la misma casuística que la referida en este caso.

Contra la citada Sentencia, la Administración General del Estado interpuso recurso de casación, que sería desestimado por el Tribunal Supremo, por los argumentos que señalamos a continuación.

A juicio del Alto Tribunal, el planteamiento realizado por la sala de instancia es correcto, pues había quedado constatado que las depuradoras

construidas fueron destinadas a la prestación del servicio que le es propio (depuración de aguas), quedando pendiente resolver si ese servicio está sujeto y no exento. Conviene señalar en este punto que el Tribunal Supremo no se pronuncia sobre si la cesión de las depuradoras por parte de la Diputación a la sociedad mercantil podría considerarse una operación distinta a la prestación del servicio de depuración realizado por esta última.

Con el fin de resolver el asunto de fondo, recurre el Alto Tribunal a su sentencia de 20 de febrero de 2012 (recurso de casación número 6012/2008), donde las cuestiones planteadas en este caso, si bien referidas a otro ejercicio, ya fueron resueltas, en relación con las mismas partes, llegando a la siguiente conclusión:

"La conclusión a la que nos conduce el anterior razonamiento choca con la sentada por la Sala de instancia, básicamente sustentada en la inviabilidad de que la Diputación se aplicara la deducción porque no era quien prestaba el servicio y no tenía actividad alguna. (1) En el presente caso, la Diputación Provincial (...), titular del servicio, lo prestaba y llevaba a cabo a través de una empresa pública, con capital público en sus inicios y, más tarde, con participación privada minoritaria. (2) Las depuradoras fueron encargadas por la Diputación a la empresa pública para la gestión del servicio. (3) No se puede afirmar, a los efectos de impuesto, que la Diputación no tenía actividad, cuando de hecho era quien prestaba el servicio a través de la empresa, en principio totalmente pública y después mixta. (4) Son precisamente este tipo de situaciones y relaciones dentro del sector público a las que se refieren, para considerarlas sujetas y no exentas, los artículos 7.8 de la Ley 37/1992 y 13 de la vigente Directiva 2006/112/CE. (5) Lo contrario nos llevaría a romper la cadena del impuesto sobre el valor añadido y con ello su neutralidad, residenciando en el distribuidor o prestador del servicio la carga fiscal que debe soportar el consumidor final.

Por todo ello, debe admitirse el derecho a la deducción por parte de la Diputación Provincial (...) del impuesto sobre el valor añadido que soportó en la construcción de las plantas depuradoras que encargó a la empresa pública (...)".

Con base en dicha conclusión, el Alto Tribunal desestima el recurso de casación planteado por la Administración General del Estado en este caso.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de febrero de 2014. N° de recurso 2991/2011.

Devengo – Entrega de bienes efectuada mediante procedimiento de ejecución – Devengo en la fecha de ejecución del auto por el que se acuerda la ejecución de los bienes al adquirente acreedor.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia, entre otras cuestiones, sobre el momento en que debe entenderse producido el devengo del Impuesto en un supuesto de entrega de bienes inmuebles efectuada mediante el procedimiento de ejecución del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, con el fin de valorar si había tenido lugar la prescripción de la acción de la Administración para liquidar por la supuesta deuda tributaria por el IVA, en relación con dicho procedimiento.

Los principales hechos sobre los que versa esta sentencia y en relación con lo anterior son los siguientes:

Con fecha 28 de noviembre de 1994 el contribuyente formalizó escritura de reconocimiento de deuda con garantía hipotecaria por la que reconocía adeudar un importe determinado a una entidad mercantil por la construcción de un edificio en dos parcelas urbanas que se hipotecaron en el mismo acto como garantía de pago.

Al no satisfacerse la deuda en el plazo pactado el acreedor instó el procedimiento de ejecución del artículo 131 de la Ley Hipotecaria en virtud del cual por Auto del Juzgado de Primera Instancia se declaró la adjudicación de las fincas a la citada entidad mercantil.

Conforme a los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA, estas entregas de bienes estaban sujetas y no exentas del Impuesto, a pesar de que la entrega se produjo por subasta judicial y que la base imponible era el precio de remate de la subasta, no habiendo repercutido el sujeto pasivo las cuotas devengadas correspondientes a las bases imponibles descubiertas por la Inspección.

Uno de los principales argumentos esgrimidos por el contribuyente contra el Acuerdo de liquidación emitido por la Administración y que continuó esgrimiendo hasta la correspondiente instancia casacional se centraba en la prescripción de la acción de la Administración para liquidar por la supuesta deuda tributaria por el IVA presuntamente devengada a consecuencia de la transmisión realizada por subasta judicial.

Así, consideraba el contribuyente que el devengo de dicha operación había tenido lugar en la fecha de aprobación del remate, es decir, con anterioridad a la fecha en que se dicta por el Juez el auto por el que se acuerda la ejecución de los bienes al adquirente acreedor. La recurrente apoyaba su argumentación en la Sentencia del propio Tribunal Supremo de 20 de

noviembre del año 2000, que señalaba que el acta o resolución judicial aprobatoria del remate reúne, por sí sola, todos los condicionantes necesarios, por su estructura formal, por las personas intervinientes y por su contenido material, para la plasmación en ese acto jurisdiccional de los dos elementos que, en plano iusprivatista integran el título y el modo de la adquisición del dominio.

No obstante, tanto el Tribunal Económico-Administrativo en un primer momento como el Central en un momento posterior y por último la Audiencia Nacional consideran que no ha resultado probado en este caso que a la fecha de aprobación del remate, se haya puesto el bien a disposición del adquirente, de manera que no puede determinarse que sea en dicha fecha cuando tenga lugar el devengo del IVA y , por tanto, que la citada puesta a disposición del adquirente debe situarse, a falta de otra prueba en contrario, en la fecha en que se dicta el auto por el que se acuerda la ejecución de los bienes al adquirente acreedor.

Una vez expuesta la citada controversia y con el fin de resolverla, el Alto Tribunal recurre a la su sentencia de fecha 2 de julio de 2009 (recurso de casación número 1260/2003), donde estableció que:

«A través de lo hasta ahora expuesto resulta que la controversia que se nos plantea se centra única y exclusivamente en determinar el momento del devengo del IVA en el caso de adjudicación judicial con cesión del remate a un tercero, pues de ello depende el inicio del cómputo de un año previsto en el artículo 88. Cuatro de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, y en el presente caso, si dicho plazo ha transcurrido o no.

Pues bien, en el Impuesto sobre el Valor Añadido la regla general de devengo en las entregas de bienes, es la de que el mismo tiene lugar con "su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable" (artículo 75.Uno 1º de la Ley).

Conforme a la doctrina expuesta, considera el Tribunal que en este caso el IVA se devengó en la fecha en que se dictó el Auto por el que se acordaba, de una parte, la adjudicación a la entidad mercantil acreedora de las fincas sobre las que la contribuyente constituyó las correspondientes garantías y se ordenaba, por otra, la cancelación hipotecaria, así como la de todas las inscripciones y anotaciones posteriores a aquélla, incluso las que se hubiesen verificado después de expedida la certificación prevenida en la regla cuarta del Artículo 131 de la Ley Hipotecaria, librándose a tal fin el oportuno mandamiento por duplicado al Registro de la Propiedad para que llevara a efecto las cancelaciones ordenadas.

De acuerdo con este razonamiento, se desestimó por el Alto Tribunal el motivo de casación en relación con el devengo del IVA en este supuesto y

con la correspondiente valoración de si había tenido lugar la prescripción de la acción de la Administración para liquidar por dicho Impuesto la deuda tributaria.

10. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 20 Diciembre de 2013. Número de recurso 741/2012.

Cómputo de plazos: Cuando se trata de plazos de meses el cómputo ha de hacerse según el artículo 5 del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate.

La cuestión debatida en la presente sentencia se centra principalmente en analizar la consideración como extemporánea de la presentación de solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportadas por una entidad no establecida durante el ejercicio 2006 conforme al procedimiento descrito en el artículo 119 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La parte actora, entidad no establecida a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, soportó unas cuotas de IVA en el ejercicio de su actividad en el territorio de aplicación del Impuesto cuya devolución solicitó a través de la presentación del correspondiente modelo ante la Administración Española. El plazo establecido para proceder a la devolución de tales cuotas a través de dicho procedimiento, era de 6 meses, es decir para recuperar las cuotas soportadas durante el ejercicio 2006 la fecha límite de presentación era el 30 de junio de 2007, que en este caso fue sábado. La parte actora entendió por tanto que se trataba de un día inhábil a efectos de presentación de documentos por lo que realizó la correspondiente presentación el siguiente día hábil, esto es, el lunes día 2 de julio de 2007.

La Audiencia Nacional a lo largo de toda la sentencia fundamenta que dicha presentación tiene carácter extemporáneo al considerar que a efectos administrativos el sábado es un día hábil siendo por tanto válido el día de vencimiento para proceder a tal presentación. Se centra para ello en una argumentación civilista estableciendo que el propio Código Civil, determina que para el cómputo de fecha a fecha, aun cuando éste se inicie al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate y en aplicación al caso que nos ocupa el sábado 30 de junio de 2007.

Finalmente la Audiencia Nacional, desestima el recurso, puesto que considera que el plazo vencía el sábado 30-6-2007, que era día hábil y no

festivo, por tanto, la solicitud de devolución presentada posteriormente debe reputarse extemporánea desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC, confirmando el acto administrativo impugnado en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se debe a nuestro juicio realizar un apunte en este apartado para analizar si podría existir algún tipo de trato discriminatorio en el plazo establecido para la presentación de los modelos correspondientes según la devolución se realice a través de régimen general o a través del procedimiento especial para no establecidos. Se debe tener en cuenta de que en primero de los casos y de acuerdo con la normativa y criterio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se entiende que si el plazo para la presentación de la correspondiente autoliquidación finaliza en sábado, éste se traslada al siguiente día hábil, incluso si el resultado de la misma es a devolver.

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido por la Audiencia Nacional el criterio anterior no sería válido en el caso de solicitud de las cuotas de IVA soportadas a través del procedimiento de devolución para entidades no establecidas.

11. Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 1 de octubre de 2013. Nº de sentencia 1287/2013.

Compraventa jugador de fútbol – Mediación Agente FIFA - Devengo prestación de servicios – Deducibilidad palco privado.

En la presente sentencia, se cuestiona el momento en el que se produce el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) en una prestación de servicios, en particular en el caso en que un club de fútbol compra un jugador con la mediación de un agente FIFA que cobra una comisión por dicho servicio. Además, el contrato de compra del jugador, incluye una cláusula en la que el agente tiene a su disposición el alquiler de un palco VIP del estadio de fútbol del que pretende deducirse los gastos de IVA soportado del mismo.

El recurrente, cuya actividad consiste en la representación de jugadores profesionales de fútbol e intermediación en la contratación de los mismos, alega que el jugador al que representaba fue fichado en el 2002 por el club de fútbol y que dicho club no aprobó la transacción correspondiente al servicio de mediación prestado por el recurrente dado que el club se encontraba intervenido judicialmente y cualquier transacción debía ser aprobada por la intervención judicial.

En 2003, la prestación de servicio fue aprobada por la intervención judicial, y en ese momento se estableció el importe que sería aprobado. Alega por tanto el recurrente que éste no podía conocer en 2002 el importe final y que por tanto el IVA de dicha operación debía devengarse, y por tanto ingresarse, en 2003, por cuanto no se trata de un contrato normal de mediación de servicios sino de un documento transaccional, en el que se desconocía si iba a reconocerse la intervención profesional del recurrente.

No obstante lo anterior, alega el Abogado del Estado que *“nos encontramos en presencia de una prestación de servicios por parte del recurrente al Club (...) consistente en la intervención por parte del recurrente en la contratación de un jugador de fútbol [...]. Dicha prestación de servicios se materializó en el ejercicio 2002, a pesar de que el contrato fuera firmado en el año 2003”*. Por tanto, el IVA se devenga en el ejercicio 2002, que es el ejercicio en el que se prestó el servicio, y, en su caso, debería modificarse la base imponible de la operación en el momento en que se conociese el importe exacto de la misma. Entiende el Tribunal que el *“acuerdo transaccional cuya eficacia, a efectos de IVA, no se ubicaría, como pretende el recurrente, en el devengo [...], sino en el ámbito de la modificación de la base imponible regulada en el artículo 80 de la LIVA”*.

Adicionalmente al pago en efectivo por los servicios prestados por el agente, éste recibe el arrendamiento de un palco VIP en el estadio de fútbol del club. Alega el recurrente que las cuotas de IVA soportadas por dicho abono deben considerarse deducibles por cuanto entraría dentro de los supuestos de afección a la actividad, siendo un *“gasto directamente relacionado con la actividad profesional, ya que obviamente el gasto es consecuencia del ingreso”*. Sin embargo, el Tribunal entiende que *“el Palco puede utilizarse tanto para satisfacciones personales como profesionales, por lo que con invocación del artículo 92 de la LIVA no da derecho a deducción en la medida que el bien en cuestión (palco) se utiliza simultáneamente en actividades profesionales y privadas”*.

Concluye el Tribunal que el agente FIFA, por su labor, está en condiciones de conocer el precio a percibir y por ello la base imponible, de modo que la fecha de devengo correspondiente a la operación debía ser en 2002, aunque no se hubiera producido el cobro del servicio. Respecto a la deducibilidad del palco, el agente no ha acreditado la total afectación a la actividad económica de representación, si bien un palco debe considerarse como un servicio recreativo y por tanto debe quedar excluido del derecho a la deducción del IVA soportado en todo caso.

12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 5 de diciembre de 2013. Nº de sentencia 1082/2013.

Contrato de arrendamiento – Exención del IVA – Vivienda exclusiva para residencia.

En la presente sentencia, se cuestiona la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.23 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) de viviendas sin que puedan ser subarrendadas, dado que en el presente caso la parte arrendataria es una compañía que arrienda el inmueble para su trabajador.

Alega el recurrente, que suscribió un contrato de arrendamiento con una entidad consignándose en dicho contrato que la vivienda se arrendaba para que *“fuera ocupada con carácter exclusivo de residencia permanente del empleado de dicha entidad”*. Como consecuencia de la finalidad del contrato, el recurrente procedió a emitir los correspondientes recibos de renta sin repercusión del IVA, ya que entendía que era de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.23.b) de la LIVA, por la que estarán exentos los arrendamientos y transmisión de derechos reales de goce y disfrute para *“los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras”*. Se alegaba de igual modo, que en el mismo contrato la parte arrendataria manifestó expresamente que el empleado y arrendatario no se reservaba ningún derecho de cesión o subarriendo, puesto que el sub apartado f) del citado precepto excluye expresamente de la aplicación de la exención los casos de subarriendo.

Concluye el Tribunal que estima el recurso de la parte recurrente, declarando exento de IVA el mencionado arrendamiento y por lo tanto anulando y dejando sin efecto la liquidación practicada. Entendiendo que el recurrente atiende, en referencia a la interpretación de la exención, a la finalidad, espíritu y dicción del referido precepto legal, y que *“las estipulaciones contractuales evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble alquilado fuese la vivienda de Don Octavio, con independencia de que figurase como arrendataria la entidad de la que era empleado, de modo que no se ha producido después de la firma del contrato ninguna cesión o subarriendo a favor de tercera persona”*.

II. Doctrina Administrativa.

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0027-14, de 13 de enero de 2014.

Comunidad de propietarios – Deducibilidad cuotas por comuneros empresarios – Facturación.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación en el IVA aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

“Una sociedad mercantil tiene su domicilio en un inmueble integrado en una comunidad de propietarios, soportando ésta última cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de los servicios comunes que contrata para el mantenimiento de la finca.”.

La DGT determina, tras analizar lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA, que una comunidad de bienes únicamente deberá repercutir el Impuesto cuando desarrolle una actividad empresarial sujeta al mismo.

Posteriormente y haciendo directa mención a lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley del IVA, la DGT concluye que los empresarios, sujetos pasivos del Impuesto, no podrán deducir las cuotas que no hayan soportado por repercusión directa.

Sobre la base de lo anterior, la DGT manifiesta que las comunidades de propietarios, con carácter general, no tienen la condición de empresarios. En este sentido, dichas comunidades tienen la condición de consumidores finales a efectos del IVA, no pudiendo repercutir el Impuesto a los comuneros con ocasión del cobro de las derramas ni deducir las cuotas del Impuesto soportadas por la adquisición de bienes o servicios.

Por consiguiente, la DGT entiende que los empresarios o profesionales que pertenezcan a una comunidad de propietarios no podrán, en principio, deducir las cuotas del IVA que hubiesen sido soportadas por la comunidad ya que, dichas cuotas, fueron repercutidas directamente a la comunidad de propietarios y no a los comuneros.

No obstante lo anterior y una vez analizada la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas “HE”, asunto C-25/03, en la que una sociedad matrimonial que no realizaba actividades empresariales, adquiría un bien para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges y se planteaba la posibilidad de que el cónyuge empresario dedujese el IVA soportado por la sociedad matrimonial y, entiende el Tribunal que denegar al cónyuge sujeto al impuesto el derecho de deducción por el mero de hecho de que las facturas no incluyen las indicaciones que exige el Derecho nacional aplicable sería incompatible con el principio de proporcionalidad, la DGT plantea dos alternativas:

- Si en las facturas que documentan las operaciones cuya destinataria es la comunidad de propietarios se consigna, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada propietario, éstos últimos podrán deducir el IVA (siempre que sean empresarios o profesionales y cumplan los demás requisitos para efectuar la deducción).
- Alternativamente, teniendo en cuenta la jurisprudencia antes mencionada, los miembros (empresarios o profesionales) de la comunidad (ésta última sin tener la condición de empresario), podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios realizadas por la comunidad siempre y cuando dispongan de un duplicado de la factura expedida a nombre de la comunidad, aunque en la misma no consten los porcentajes de base imponible y cuota que corresponda sobre la base de su participación en la comunidad. Dichos porcentajes podrán acreditarse mediante, entre otros, escritura de división horizontal y obra nueva, estatutos de la comunidad, etc.

La DGT señala el carácter excepcional de la segunda alternativa que está absolutamente condicionado a la circunstancia de que la comunidad que aparece como destinataria en la factura no tenga la condición de empresario, de forma que no puede deducir, de ninguna manera, las cuotas soportadas.

En cualquier otra circunstancia, la DGT afirma que el ejercicio del derecho a la deducción estará condicionado al cumplimiento de los requisitos formales previstos en la Ley y el Reglamento del IVA.

2. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0040-14, de 14 de enero de 2014.

Establecimiento permanente a efectos de IVA.

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

“Una entidad establecida en Países Bajos cede a título oneroso a determinados agricultores establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto el uso de ciertas plantas adquiridas en dicho territorio. Tales agricultores prestarán a la entidad una serie de servicios relativos a su cultivo, recolección y envasado de la fruta obtenida. Dicha fruta, propiedad de la entidad holandesa, se venderá posteriormente a clientes establecidos en España en otros Estados miembros de la Unión Europea o países terceros.”

Asimismo, la entidad holandesa recibe de dos sociedades establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto servicios de control de calidad, enfriamiento, y transporte de la fruta, servicios agronómicos, cesión de instalaciones (almacén y cámaras frigoríficas), servicios de vivero, propagación de plantas e investigación y desarrollo.

Algunas de las plantas adquiridas en el territorio de aplicación del Impuesto también son enviadas a otros Estados de la Unión Europea o a países terceros.”.

Tras recoger la definición de establecimiento permanente prevista en el artículo 69.Tres de la Ley del IVA, la DGT procede a desgranar dicha definición, bajo la jurisprudencia del TJUE (asunto 168/84, C-231/94, C-190/95, entre otras) junto con lo dispuesto por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo.

En base a esta jurisprudencia y legislación la DGT determina que la consultante dispone de un establecimiento permanente a efectos del IVA en el territorio de aplicación del Impuesto al contar con una serie de medios materiales propios (plantas y envases) o cedidos por terceros (frigoríficos y almacenes) así como de medios humanos y técnicos subcontratados que le permiten obtener en dicho territorio un determinado producto final (fruta) para su explotación económica (venta y exportación).

La DGT asimila el supuesto de hecho planteado en la consulta con aquellos negocios en los que un empresario arrienda unas tierras subcontratando la mano de obra con terceros, teniendo en cuenta que las plantas, propiedad de la consultante, se incorporan a la tierra para los servicios de cultivo y recolección que les son prestados. Entiende la DGT que la entidad consultante está explotando, con carácter permanente un negocio en el territorio de aplicación del Impuesto, ostentando la propiedad de las plantas y subcontratando los demás recursos humanos, materiales y técnicos a terceros para atender a sus necesidades propias.

La DGT procede a analizar las reglas de localización previstas en los artículos 68 (para bienes), 69, 70 y 72 (para servicios). De acuerdo con estas reglas, en lo que respecta a las entregas de bienes, las entregas interiores de fruta, plantas o envases, así como las entregas intracomunitarias o exportaciones de dichos bienes cuando el lugar de iniciación de su expedición o transporte sea el referido territorio, estarán sujetas al IVA sin perjuicio de que las entregas intracomunitarias y las exportaciones pudieran estar exentas del IVA (conforme a lo dispuesto en los artículos 21 y 25 de la Ley del IVA). Por otro lado y en relación a las prestaciones de servicios enumerados en el supuesto de hecho, dichos servicios estarán sujetos al IVA.

Teniendo en consideración además que dichas operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) son realizados por entidades establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto el sujeto pasivo de las mismas será en todo caso el empresario o profesional que las realice, de conformidad con lo previsto en el artículo 84.Uno.1º de la Ley del IVA).

Por lo tanto, el establecimiento permanente de la entidad consultante será el sujeto pasivo de las entregas realizadas y, además, será destinatario de las prestaciones de servicios recibidas que, en consecuencia, también estarán sujetas al IVA.

Finalmente, la DGT expone cuáles serán las obligaciones formales que el establecimiento permanente de la consultante deberá observar de acuerdo con el artículo 164 de la Ley, entre otras, deberá presentar declaraciones periódicas, solicitar un NIF, etc. y que el tipo impositivo súper reducido del 4% aplicará únicamente a las entregas de fruta, sin embargo las entregas de plantas tributarán al tipo reducido del 10% y el resto de operaciones mencionadas en el supuesto de hecho de la consulta lo harán al tipo general del 21%.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0041-14, de 14 de enero de 2014.

Autoconsumo de bienes – Exención del IVA – Emisión de factura.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la tributación a efectos del IVA de los autoconsumos de bienes cuando estos se expiden a Portugal, Canarias, Ceuta y Melilla en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante entrega a determinados clientes y a título gratuito algunos de los productos que comercializa como parte de su política comercial y publicitaria. Los productos entregados no cumplen los requisitos para la aplicación de la no sujeción del artículo 7 de la Ley 37/1992 y han sido adquiridos previamente por la consultante en Holanda.

La DGT encaja la entrega gratuita de productos que la consultante realiza a sus clientes en el artículo 9.1º de la Ley del IVA, es decir, como autoconsumos de bienes, teniendo por tanto la consideración a efectos del IVA de operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso.

En base a los artículos 25 y 21 de la Ley del Impuesto, exención del IVA en las entregas intracomunitarias y en las exportaciones de bienes respectivamente, la DGT concluye que las entregas gratuitas a Portugal,

Canarias, Ceuta y Melilla son autoconsumos de bienes exentos del IVA, con independencia de la tributación en destino de cada uno de ellos (adquisición intracomunitaria en Portugal e importaciones de bienes en Canarias, Ceuta y Melilla).

Por otro lado la DGT analiza las obligaciones formales para la consultante derivadas de estos autoconsumos y, en base al artículo 164.uno.3º de la Ley del IVA que determina la obligación de expedir y entregar facturas de todas las operaciones y, más en concreto, en base al artículo 2 del Reglamento 1619/2012 que establece la obligación de expedir factura y copia en todo caso en las entregas intracomunitarias de bienes y en las exportaciones de bienes, concluye la DGT que la consultante deberá emitir factura por la totalidad de las entregas gratuitas que realice (ya sean entregas intracomunitarias o exportaciones de bienes) aunque las mismas estén exentas del Impuesto.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0043-14, de 14 de enero de 2014

Guardería de niños con servicio de comedor y transporte – Actividad de ludoteca o servicios de ocio para niños.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación en el IVA aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

“Persona física que ejerce dos actividades, la de guardería de niños de 0 a 3 años, prestando asimismo servicios de comedor y transporte; y la actividad de ludoteca o servicios de ocio para niños de distintas edades donde se les atenderá y organizarán juegos, entretenimiento, lecturas, actividades de animación etc.”.

La DGT desarrolla su análisis entendiendo que estamos ante dos prestaciones de servicios independientes, por un lado la actividad de guardería y por otro la actividad de ludoteca y ocio que tendrán, por tanto, tratamientos a efectos del IVA distintos.

- a) En primer lugar, en relación con la actividad de guardería la DGT analiza la posible aplicación de la exención del IVA a los servicios sobre la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños establecida en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del Impuesto y en el artículo 7 del Reglamento del IVA, y concluye a la vista de lo manifestado por el Tribunal de Justicia de Unión Europea (asunto C-473/08 y asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02), que si la actividad de la consultante tiene por objeto único o principal la enseñanza de materias incluidas en algún plan de estudios oficial, teniendo la calificación de centro de enseñanza autorizado (elemento subjetivo) y dicha actividad supone la

transmisión de conocimientos y competencias entre profesor y alumno (elemento objetivo); la actividad realizada por la consultante consistente en la enseñanza en los niveles de guardería a través de un centro autorizado, se entenderá comprendida entre las materias objeto de la exención prevista para los servicios de guarda y custodia de niños. Dicha exención se extenderá a los servicios accesorios a los anteriores tales como los servicios de comedor y transporte.

Sin embargo, tras analizar la posible aplicación de esta exención, la DGT se plantea la posibilidad de que la consultante no tenga licencia para ejercer como guardería y, ante este supuesto, analiza lo dispuesto en el artículo 20.Uno.8º de la Ley del IVA, exención en las prestaciones de servicio de asistencia social.

A la vista de las prestaciones objeto de consulta, la DGT entiende que la actividad de guardería podrían enmarcarse dentro del concepto de protección de la infancia y de la juventud (teniendo en consideración el informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales de 23 de junio de 1995) siempre que la consultante sea considerada como entidad de carácter social a efectos del IVA y aplicar entonces la exención del artículo 20.uno.8º de la Ley.

En caso contrario (en el que la consultante no tenga la consideración de entidad de carácter social ni licencia de guardería), los servicios estarán sujetos y no exentos, siendo aplicable el tipo impositivo del 10 por ciento (artículo 91.Uno.2.7º de la Ley del IVA)

- b) En relación con la actividad de ludoteca la DGT comienza su análisis trayendo a colación, tanto lo dispuesto en el artículo 91.Uno.2.2º de la Ley del IVA, como la Resolución de 2 de agosto de 2012 sobre el tipo aplicable, entre otros, a los servicios mixtos de hostelería.

Entiende la DGT que los servicios de ludoteca o servicios de ocio para niños en los que se organicen distintas actividades tributarán al tipo impositivo general del 21%, incluso cuando se suministren meriendas durante dichas actividades, el tipo impositivo aplicable será igualmente del 21% ya que se trataría de un servicio mixto de hostelería prestado junto con un servicio recreativo.

Sin embargo, cuando se suministren comidas y bebidas para consumir en el acto en el bar o cafetería que se encuentre en el lugar donde se realiza la actividad de ludoteca el tipo impositivo aplicable será el reducido del 10%.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0068-14 de 15 de enero de 2014.

Requisitos de la facturación electrónica.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre los requisitos de facturación de las facturas electrónicas en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante es la cabecera de un grupo de empresas dedicadas en su mayoría al comercio al por menor de electrodomésticos. Actualmente, la entidad consultante recibe las facturas en papel, a través de correo ordinario. Debido al volumen de facturación, se ha planteado recibir dichas facturas a través de correo electrónico o la puesta a disposición de las mismas a través de una web o plataforma para su posterior impresión, registro contable y archivo. El formato más habitual es PDF. La entidad consultante quiere saber si son aceptables las facturas recibidas a través de correo electrónico o a través de una web o plataforma”.

Comienza la DGT haciendo referencia a la obligación recogida en el artículo 164.uno.3º de la Ley del IVA que tienen todos los sujetos pasivos de emitir factura de todas sus operaciones y, más en concreto, al apartado dos del mismo artículo que señala que *“la factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y legibilidad”.*

La DGT basa el desarrollo de la consulta en el Reglamento de facturación 1619/2012, transposición de la Directiva 2010/45/CE en materia de facturación, que desarrolla los requisitos a los que debe ajustarse la expedición, remisión y conservación de las facturas, y reconoce que este nuevo reglamento de facturación, siguiendo la finalidad marcada por la Directiva mencionada, supone un decidido impulso a la facturación electrónica bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica.

Más en concreto, analiza la DGT los artículos 8 y 10 de dicho Reglamento de facturación que desarrollan el alcance de los requisitos exigidos a los medios de expedición de facturas, esto es, garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y legibilidad.

A este respecto el artículo 8 expresamente señala que las facturas podrán expedirse por cualquier medio, papel o electrónico, y que la autenticidad del origen y la integridad del contenido podrá garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. En particular, mediante controles de gestión usuales de la actividad empresarial del sujeto pasivo, siempre que estos controles permitan crear una pista de auditoría fiable que establezca conexión entre la factura y la entrega del bien o la prestación de servicio.

Del mismo modo, el artículo 10 que se centra expresamente en la facturación electrónica señala que la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica podrá garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el artículo 8 y, en particular por la firma electrónica avanzada, el sistema EDI o cualquier otro medio comunicado a la Administración.

En definitiva, de todo lo anterior la DGT entiende que la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel. El sujeto pasivo podrá garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido, tanto en las facturas en papel como en las electrónicas, a través de los controles de gestión usuales que permitan una pista de auditoría fiable entre la factura y la prestación de servicios o entrega de bienes, sin ser necesario que para las facturas electrónicas se tengan sistemas especiales.

En cualquier caso, el sujeto pasivo podrá comunicar a la Administración Tributaria el sistema de control y garantía propuestos para que sean validados.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0084-14, de 16 de enero de 2014.

Localización – Régimen especial de servicios prestados por vía electrónica.

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación respecto al IVA de los servicios prestados por una entidad estadounidense no establecida en el TIVA-ES que mantiene en la red mercado de aplicaciones que permite poner en contacto a oferentes de servicios de alojamiento y a potenciales clientes de los mismos.

Los clientes pueden ver los servicios de alojamiento ofertados y su disponibilidad, y a través del portal se comunican directamente con los titulares de los alojamientos a efectos de realizar reservas o contratar los servicios. También realiza gestiones de cobro de los alojamientos en nombre y por cuenta de los titulares de los alojamientos.

La consultante manifiesta que en ningún caso intermedia, ni interviene en nombre propio o ajeno en la contratación de los servicios ofertados o contratados, limitándose a poner a disposición de las partes la plataforma, cobrando un precio tanto al oferente como al demandante del alojamiento. En ocasiones, también realiza gestiones de cobro de los alojamientos en nombre y por cuenta de los titulares de los alojamientos. Asimismo, la

entidad en el futuro está pensado ampliar los servicios incluidos en el mercado de aplicaciones.

La DGT analiza en primer lugar si los servicios prestados por la consultante tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica. En este sentido y de acuerdo con la Ley del IVA, así como con la Directiva 2006/112/CE y el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 y, asumiendo que la consultante no intermedia ni en nombre propio ni ajeno en la contratación de los alojamientos turísticos, los servicios prestados tendrían la consideración de prestados por vía electrónica, siendo su contraprestación las cantidades que deben abonar las partes que utilizan la plataforma o mercado de aplicaciones.

Por otro lado, a efectos de determinar las reglas de lugar de realización del hecho imponible, la DGT distingue los servicios prestados a otros empresarios de aquellos prestados directamente a consumidores. A los primeros les es de aplicación la regla general de localización, entendiéndose prestados en el TIVA-ES cuando el empresario o profesional se encontrase establecido en dicho territorio, no siendo de aplicación el régimen especial previsto para los servicios prestados por vía electrónica.

Sin embargo, en relación a los servicios prestados a particulares, sí que les sería de aplicación dicho régimen especial, pudiendo la consultante elegir Holanda como Estado miembro de identificación para la aplicación del mismo (como específicamente pregunta la consultante), donde declarará con periodicidad trimestral el valor total, excluido el IVA que grave la operación, de los servicios prestados por vía electrónica realizados en el TIVA-ES, con indicación del IVA total devengado en dicho territorio durante el periodo a que se refiera la declaración.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0124-14, de 21 de enero de 2014.

Inversión del sujeto pasivo en ejecuciones de obras – Juntas de compensación fiduciaria.

A través de esta consulta, la DGT analiza la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA con respecto al siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una junta de compensación fiduciaria que tiene encomendada la realización de un proceso de urbanización de los terrenos integrantes de un sector urbanístico para lo que ha contratado con una

empresa la ejecución de las obras. La consultante expedirá las correspondientes facturas para realizar los cobros de las derramas de los juntacompensantes.”.

De acuerdo con los hechos descritos y sobre la base del criterio que la DGT ha venido aplicando, la junta de compensación, teniendo la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, recibirá unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares en todo momento de los terrenos a urbanizar, teniendo por lo tanto la consideración de contratista principal.

Por su parte, los juntacompensantes que no tuvieran previamente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, adquirirán tal condición desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas.

La DGT determina que para que opere el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º letra f), las derramas que impute la junta de compensación deben corresponderse con obras de urbanización de terrenos.

Por lo anterior, serán sujetos pasivos IVA los juntacompensantes por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, respecto de todas las derramas que la junta de compensación les impute, correspondientes a la actuación de urbanización de terrenos objeto de consulta, incluidas las derramas que se correspondan con gastos por servicios recibidos con anterioridad al momento en que se entienda que el terreno se encuentra en curso de urbanización, como podrían ser los que se deriven de servicios de abogados, arquitectos o trámites administrativos previos al inicio de la ejecución material de las obras de urbanización.

No obstante, los juntacompensantes no adquirirán la condición de empresario o profesional, si no ostentaran antes tal condición, en caso de que no tenga la intención de que los terrenos que se urbanizan vayan a destinarse a la venta, cesión o adjudicación posterior por cualquier título.

Finalmente, la DGT subraya que será necesario que los juntacompensantes comuniquen expresa y fehacientemente a la junta de compensación, contratista principal de las obras, que las adquieren en su calidad de empresario o profesional, tal y como se señala en el artículo 24 quáter del Reglamento del IVA.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0125-14, de 21 de enero de 2014.

Condición de empresario o profesional - Inversión del sujeto pasivo en ejecuciones de obra – Organizaciones sin ánimo de lucro.

A través de esta contestación, la DGT se ha pronunciado acerca la correcta aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en los supuestos de ejecuciones de obras para entidades sin ánimo de lucro.

A efectos de determinar si las operaciones recibidas por la consultante se encuentran sujetas a la regla de inversión del sujeto pasivo, la DGT estudia si ésta ostenta la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. En este sentido, tendrá dicha condición cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional.

Sin embargo, en la medida en que la consultante, sin ánimo de lucro, no tuviera naturaleza mercantil y no recibiera ninguna contraprestación por los bienes que entregue o los servicios que preste, la misma no tendría la condición de empresario o profesional. Tampoco se podría considerar a una entidad como empresario o profesional de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

Finalmente, la DGT concluye que, en la medida en que la consultante solo realiza operaciones a título gratuito, equiparándose a ellas aquéllas en las que la contraprestación sea meramente simbólica, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, con lo que sus operaciones no estarían sujetas al Impuesto, no pudiendo serle de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0149-14, de 23 de enero de 2014.

Sujeto pasivo - Inversión del sujeto pasivo en ejecuciones de obra para la construcción de edificaciones – Concepto de edificación: invernaderos.

A través de esta contestación, la DGT se ha pronunciado acerca de la correcta aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo establecida en la Ley del IVA para los supuestos de ejecuciones de obras que tengan por objeto la construcción de edificaciones.

En concreto, el supuesto de hecho planteado se refiere a la construcción de invernaderos dedicados al cultivo de vegetales a clientes titulares de explotaciones agrícolas.

La DGT, tras el análisis de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley del IVA en relación con el concepto de edificación (en el que, recordemos, excluye del concepto de edificación *“las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas sus viviendas”*), estima que la construcción de invernaderos en fincas rústicas, relacionadas con actividades de explotación de dichas fincas o que tengan carácter accesorio a una explotación agrícola, no tiene la consideración, a efectos del IVA, de construcción de una edificación.

A raíz de lo anterior, concluye la DGT que en dichas ejecuciones de obra no se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0170-14, de 24 de enero de 2014.

Créditos canjeables por estancias en hoteles y apartamentos – Lugar de realización – Base imponible – Régimen Especial de las Agencias de viajes.

A través de esta contestación, la DGT se ha pronunciado el tratamiento tributario de la operativa que se detalla a continuación: La entidad consultante se propone iniciar una nueva actividad denominada “club de viajeros”, consistente en el pago por el cliente de una cuota que le da derecho a acumular créditos, los cuales pueden ser canjeados durante el año siguiente por diferentes estancias en apartamentos turísticos situados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del Impuesto. Dentro de los servicios de estancia, se incluyen los elementos propios de un alojamiento turístico, así como de un servicio de asesoramiento turístico, traslados al aeropuerto correspondiente, excursiones y otras actividades.

En primer lugar, la DGT señala que, la venta por parte de la sociedad consultante de cuotas que permiten a sus titulares recibir anualmente créditos que pueden ser redimidos para acceder a determinados servicios de hostelería o alojamiento, tanto en TIVA-ES como fuera del mismo, es una operación no sujeta al IVA por la cual no habrá que repercutir las cuotas del Impuesto que correspondieran, dado que el régimen de tributación aplicable a los bienes y servicios que serán canjeados no es determinable el momento de emitir las cuotas del club.

Con respecto al lugar de realización de los servicios de hostelería derivados del canje de créditos, de acuerdo con lo establecido por el TJUE, los servicios de hostelería o alojamiento derivados de la redención de créditos a que se refiere el escrito de consulta tienen la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles, por lo que se entenderán prestados en el TIVA-ES cuando los correspondientes bienes inmuebles radiquen en el citado territorio.

Por otro lado, la DGT determina que la base imponible de la operación estará formada por la parte del importe inicialmente satisfecho por la cuota que proporcionalmente se corresponda con los créditos redimidos para acceder al correspondiente servicio de alojamiento.

Para concluir, la DGT subraya que la consultante únicamente deberá aplicar el régimen especial de agencias de viajes a las ventas en nombre propio que efectúe de los viajes en cuya organización han utilizado bienes que les han sido entregados o servicios que les han sido prestados por otros empresarios o profesionales, siempre que incluyan servicios de hospedaje o de transporte en los términos anteriormente expuestos.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0202-14, de 29 de enero de 2014.

Intermediación en arrendamientos turísticos – Lugar de realización – Suplidos – Agencias de viajes.

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la tributación a efectos del IVA de la operativa desarrollada por la entidad consultante, la cual ofrece a través de una página web un servicio de gestión de reservas y organización de rutas de montaña.

La compañía reserva en nombre y por cuenta de sus clientes alojamientos en Francia y algunos en España en función de la ruta diseñada, cobrando una comisión por el servicio que incluye la entrega de distinto material como mapas, indicaciones escritas y camisetas y el pago del alojamiento previamente anticipado por sus clientes. En ocasiones los alojamientos reservados, aunque facturan directamente a sus clientes, por el importe reservado perciben cantidades inferiores de la consultante asumiendo la diferencia como una comisión de ventas.

La DGT subraya que, debido a que los alojamientos turísticos son reservados por la consultante en nombre y por cuenta de sus clientes, actuando, por tanto, la misma como una mera intermediaria en su

contratación, no es de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje.

En cuanto al lugar de realización del hecho imponible, se señala que la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento, cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente, no constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles. Por lo tanto, la citada transacción estará sujeta al IVA cuando su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal o, siéndolo, cuando este tenga en el TIVA-ES, la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual, a la que vayan destinados dichos servicios.

Con respecto a la base imponible, la DGT determina que estará constituida por el importe de la comisión, que se corresponde con la cantidad percibida de sus clientes descontada las sumas que estos anticipan para el pago del alojamiento, que son calificadas como suplidos, de acuerdo con la reiterada doctrina de ese Centro Directivo.

Por otro lado, la consultante también presta un servicio de intermediación a los titulares de los alojamientos hoteleros cuya contraprestación estará constituida por su comisión, importe constituido por la diferencia entre las cantidades que debe abonar en nombre y por cuenta de sus clientes (suplidos) y la finalmente exigida por aquellos. Este servicio estará sujeto al IVA cuando su destinatario tenga en el TIVA-ES la sede de su actividad económica o establecimiento permanente.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0207-14, de 29 de enero de 2014.

Derecho a la deducción – Regularización o rectificación del IVA soportado – Adquisición de una vivienda con la intención de arrendarla como oficina, que pasado un tiempo y ante la imposibilidad de alquilarla como tal, se arrienda finalmente como vivienda.

La DGT se ha pronunciado en esta sentencia sobre si, en un supuesto de deducción de la cuota del IVA soportada por el consultante en la adquisición de una vivienda (que pretende arrendarse como oficina pero que, finalmente, y ante la imposibilidad de arrendarla como oficina, se alquila como vivienda), dicha cuota debe regularizarse en los diez años siguientes al alterarse el destino previsible del inmueble, de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 107 y siguientes de la Ley del IVA de regularización de deducciones por bienes de inversión.

Sostiene la DGT que debe analizarse el destino previsible del bien adquirido, de cara a la deducibilidad de la cuota soportada en la adquisición, en función de la naturaleza de propio bien, que en este caso es una vivienda.

De esta forma, concluye dicho Centro Directivo que *“la intención de destinarlo a su alquiler como oficina, y no como vivienda, no puede considerarse justificada ni demostrada por la mera declaración en este sentido por parte de la sociedad consultante, sino que deberá justificarse por elementos objetivos y podrá ser objeto de comprobación posterior. En ausencia de elementos objetivos de prueba que determinen que el uso previsible del inmueble no era el de vivienda, la deducción de la cuota del Impuesto soportada en su adquisición resulta improcedente, por lo que deberá ser objeto de rectificación en su totalidad conforme a lo previsto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992 y en relación con el periodo impositivo de la compra, y no a través del procedimiento de regularización de deducciones en diez años previsto en el artículo 109 de la Ley 37/1992”*.

Conclusión que, a nuestro juicio, llega la DGT sin tener en cuenta el régimen de deducción que le resulta aplicable al consultante: régimen de prorrateo general o especial.

13. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0247-14 y V0248-14, de 31 de enero de 2014.

Servicios de formación y enseñanza – Exención.

En estas contestaciones, la DGT se ha pronunciado acerca de la aplicación de la exención de servicios educativos, describiéndose los hechos como sigue:

1. *“La entidad consultante es un Club Hípico y ha suscrito un acuerdo con un Centro educativo de formación en grado medio y superior, y de formación profesional en el módulo de “Técnico en conducción de actividades físicas y deportivas en el medio natural” para que sus alumnos puedan hacer las prácticas en su club.”*
2. *“La entidad consultante imparte de manera ocasional a sus clientes actividades de formación en materias de Innovación y Responsabilidad Social e Ingeniería.”*

La DGT, de acuerdo con el criterio establecido en otras consultas anteriores, analiza la concurrencia de los requisitos subjetivos y objetivos necesarios para la aplicación de la exención contemplada en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA.

Asimismo, sobre la base del criterio establecido por el TJUE en su reciente sentencia de 20 de junio de 2013, asunto C-319/12, la DGT establece que aun cuando un empresario no pueda ser calificado de centro educativo, por ejemplo, cuando desarrolle una actividad de enseñanza y otras actividades distintas de aquellas que, además fuesen sus actividades principales, ello no determina que dicho empresario no pueda aplicar la exención de enseñanza.

Por lo tanto, cuando un empresario realiza distintas actividades, siendo una de ellas de enseñanza, lo relevante para la aplicación de la exención a esta última, es si en la actividad de enseñanza que realiza se presta o no única o fundamentalmente un servicio de enseñanza que esté objetivamente incluido en alguno de los referidos planes de estudios, con independencia, por tanto, del hecho de que realice otras actividades que no sean de enseñanza y que tales actividades sean de mayor importancia que la de enseñanza.

En relación con la deducción de las cuotas soportadas, será necesario determinar la posible existencia de sectores diferenciados, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley del IVA y, en su caso, aplicar la regla de prorrata.

III. World VAT News

1. Canada - R&D payments included in dutiable value of imported goods.

R&D payments included in dutiable value of imported goods.

On 8 January 2014, the Canadian International Trade Tribunal (CITT) made public their decision with respect to Skechers USA Canada Inc. v. Canada Border Services Agency.

The case considered whether research and development (R&D) payments made by Skechers USA Canada Inc. to Skechers USA Inc. were made 'in respect of' footwear imported by Skechers Canada and therefore should be included in determining the import price (and customs value) for these imports.

The CITT ruled against Skechers Canada and found that the R&D payments made to its parent, Skechers USA, were indeed in respect of the imported footwear and should be included in determining the value for duty.

Nova Scotia HST rate reduction not expected to take place .

The planned reduction in the Nova Scotia Harmonized Sales Tax rate from 15% to 14% on 1 July 2014 is now not expected to take place.

2. China - New VAT reform rules cover railway transportation, postal services and other sectors.

China's Ministry of Finance (MOF) and the State Administration of Taxation (SAT) issued Caishui [2013] No. 106 (Circular 106) on 13 December 2013, replacing the previous VAT reform rule (i.e. Circular 37), effective from 1 January 2014. Although many provisions in Circular 37 remain intact with Circular 106, several important concepts were introduced or adjusted as follows:

1. New industry sectors and subcategory of services are covered under the VAT reform.

- Railway transportation and postal services are now within the scope of the VAT reform, subject to the 11% VAT; and
- A new sub-category of 'pick-up and delivery services' is introduced under the tax category of 'certain modern services – logistics ancillary services', which is subject to the 6% VAT.

2. Rules affecting some sectors are clarified/adjusted in Circular 106

- Finance leasing:

Under Circular 37, for finance leasing of tangible and movable property provided by qualified taxpayers, the taxable basis is the total proceeds net of certain specified items. With Circular 106, adjustments were made so that certain items can be excluded from total proceeds, thus reducing the taxable basis for the calculation of VAT.

- International freight forwarding/shipping agency:

General VAT payers engaged in international freight forwarding or a shipping agency business are allowed to deduct international transport fees paid to transport service suppliers from the total proceeds in the calculation of their output VAT. This is a reversal of Circular 37 and it is a favorable result and considered preferential.

The net basis treatment applied to international freight forwarders and shipping agencies before 1 August 2013, but it was removed by Circular 37. This removal resulted in a much higher output VAT for affected enterprises and led to many service charge increases. With Circular 106, the welcome re-introduction of the net basis rule should help to eliminate the adverse impact on the industry and market.

Circular 106 also allows all international freight forwarding or shipping agency companies to enjoy a VAT-exempt treatment.

- Offshore service outsourcing:

The VAT exemption applicable to offshore service outsourcing was rolled out to the entire country from 1 January 2014 and the valid period extended from 31 December 2013 to 31 December 2018.

Circular 106 is an important and significant circular due to the range of issues covered and welcomed clarifications. It is suggested that affected businesses review operations and supply chains and assess the impact of the new rules, understand the new rules and proactively apply for beneficial treatment to obtain the benefits of the reform, and seek clarification from the tax authorities regarding the unclear points in the new rules.

VAT administrative rules for postal and railway transportation companies.

On 20 January 2014, after the implementation of Caishui [2013] No.106, which included railway transportation and postal services in the VAT reform, the SAT released further guidance regarding the VAT filing method for postal companies (Provisional Administrative Measures of VAT for Postal Companies, Bulletin No. 5) and railway transportation

companies (Provisional Administrative Measures of VAT for Railway Transportation Companies, Bulletin No. 6).

Bulletins No. 5 and No. 6 allow designated postal and railway transportation companies to compute and pay VAT on a 'consolidated basis' with respect to postal services, and railway transportation and associated logistics ancillary services. Both rules take effect retroactively as from 1 January 2014. In both cases, the designated postal and railway providers are Chinese State Owned Enterprises.

3. India - Permission to use trademark treated as license and not as transfer of right to use trademark.

The tax authorities took the view that a transaction involving a trademark was the transfer of a right to use that trademark and was accordingly subject to VAT.

The Allahabad High Court observed that the right to use the trademark was granted to a number of different companies at the same time, and nothing could establish that the taxpayer had excluded itself from use of the trademark.

Accordingly, it was held that the permission granted for the use of trademark would only be treated as a license and not as a transfer of the right to use the trademark. Accordingly, the transaction was not subject to VAT.

Clarification of implementation of Supreme Court's decision in Fiat India Ltd

To implement the Supreme Court's decision in the case of Fiat India that selling cars at a lower price to penetrate the market constitutes extra-commercial consideration for excise duty valuation purposes (and rejecting the transaction value of the cars), the Central Board of Excise and Customs has issued the following clarifications:

- The mere selling of goods below the manufacturing cost and profit cannot be the sole basis for rejecting the transaction value;
- Aspects such as the percentage of loss at which sales take place, the period for which such a loss-making price prevails, the reasons for sales at such a loss-making price, whether the sales are contrary to standard and accepted business practices, and whether such sales lead to erosion of the capital of the company may be considered by the tax authorities to identify cases where the judgment would apply;
- All calculations must be in accordance with the Cost and Accounting Standard – 4 and must be certified by a Chartered or Cost Accountant; and

- For the period prior to the date of the judgment, 29 August 2012, the Fiat India decision will not apply if the demand for excise duty has been issued solely on the basis of the Fiat India judgment.

Amendment to Maharashtra VAT rules

The Government of Maharashtra has amended the Maharashtra Value Added Tax Rules, 2005 to provide clarity in respect of construction contracts and the construction of flats, dwellings, buildings or premises to tax the transfer of property in goods involved in the execution of works.

The main amendments are as follows:

- To calculate the value of the goods involved in the construction contract, the following amounts are deducted from the total contract value, in the following order:
 - The cost of the land;
 - The amount on which tax is paid by the subcontractor;
 - The amount of tax separately charged by the contractor;
 - The cost of services.
- Where a registered dealer undertakes construction of flats, dwellings, buildings or premises and transfers them under an agreement along with land or an interest underlying the land, then, after making the above deductions, the value of the goods involved in the execution of the construction contract is determined by applying a specified percentage, depending upon the stage at which the purchaser entered into the contract.

The amendment has been made effective from 20 June 2006.

4. New Zealand - GST refunds for nonresidents.

GST refunds for nonresidents

A special GST registration regime for nonresidents is coming into effect on 1 April 2014. The regime will enable nonresident businesses that do not make taxable supplies in New Zealand to claim GST incurred on goods and services acquired in New Zealand (something that has not been possible previously). Below are the practical points to consider surrounding the registration and refund process.

Summary

In summary, a nonresident business will be able to register with the tax authorities (the Inland Revenue Department) under the special GST registration if:

- The nonresident is not carrying on or intending to carry on taxable activity in New Zealand; and
- The nonresident is registered for consumption tax in its own jurisdiction, or, if their jurisdiction does not have a consumption tax, is carrying on a taxable activity that would render them liable to register for GST in New Zealand if the taxable activity was carried out in New Zealand; and
- The amount of the nonresident's input tax in the first period is likely to be more than NZD 500; and
- The nonresident's taxable activity does not involve the performance of services which are likely to be received in New Zealand by a person who is not registered for GST.

Practical issues

Below are some of the practical points to consider regarding the special GST registration:

- Registration needs to be completed via a paper form which will be available on Inland Revenue's website from 1 April 2014. Additional documents such as passport photos, business numbers and bank account statements will also need to be submitted as part of the registration process.
- The first GST return (which also needs to be completed via a paper form) must be submitted along with the paper registration form available on Inland Revenue's website from 1 April 2014.
- Businesses will have a special code added to their Inland Revenue records so that no correspondence will be sent regarding other tax types.
- Physical copies of tax invoices need to be included when the first GST return is submitted and we understand that Inland Revenue will be performing strict review processes before authorizing a refund.
- When Inland Revenue receives the GST return, it will have 90 working days to issue a refund or request further information.

- When Inland Revenue has accepted the first GST return, businesses will be able to register for myIR (Inland Revenue's online system) and file the GST returns online.
- Businesses are required to file GST returns for each taxable period (i.e. 1, 2 or 6 months), including 'nil' GST returns, otherwise they will risk being deregistered.
- If the business is deregistered it will not be able to re-register for GST for another 5 years.

5. Singapore - Guidance on GST and income tax treatment of virtual currencies.

Guidance on GST and income tax treatment of virtual currencies

On 28 January 2014, the Inland Revenue of Singapore (IRAS) announced its position on the GST and income tax treatment of virtual currencies such as Bitcoins.

For GST, the IRAS consider the sale of virtual currencies to be a supply of services which does not fall within the current exemption from GST for certain financial services. Therefore, the sale or exchange of virtual currencies in Singapore is taxable and subject to the standard-rate of GST (currently 7%). However, the sale or exchange of virtual currencies may qualify for zero-rating if it is considered an international service, i.e., the supply is made under a contract with a person belonging outside of Singapore and there are no direct beneficiaries of the supply belonging in Singapore.

For income tax purposes, the IRAS stated that individuals or businesses who accept virtual currencies such as Bitcoin for payment or as part of their revenue in Singapore are subject to normal income tax rules and should record the sale or purchases based on the open market value of the goods and services. Tax deductions will still be allowed where conditions are met. Where virtual currencies are invested in for the long-term, these may be considered capital in nature and not subject to tax (there are currently no capital gains taxes in Singapore).

6. France - French energy levy.

French energy levy

A recent decision from the Court of Justice of the European Union (CJEU) has highlighted a potential opportunity for businesses with operations in France (especially those that consume large amounts of electricity) to claim refunds of CPSE – the French public service contribution on electricity.

CPSE, which represents on average c. 9% of electricity bills, is used to finance, inter alia, part of the cost of wind-powered electricity generation, where distributors have to buy the power produced at a price greater than its market value.

The CJEU decided that the French mechanism for offsetting the additional costs arising from the obligation to purchase the electricity generated by wind turbines falls within the concept of an intervention by the State through State resources, and refused to limit the temporal effect of its judgment.

The case has now returned to the French Conseil d'État, which should apply the CJEU's decision.

Businesses that incur CPSE may wish to protect their position by claiming refunds of the levy.

7. Germany - Holiday discounts funded by travel agents do not reduce VAT.

Holiday discounts funded by travel agents do not reduce VAT

The CJEU has decided against the taxpayer in the German case of Ibero Tours GmbH (agent), about the treatment of 'discounts' granted by the agent on the price of holidays paid by travellers, when those price reductions were funded by the agent forgoing part of their commission on holiday sales.

Rather unusually, the CJEU did not follow the Advocate-General's opinion in the case. The Advocate-General suggested that the Court should find that, overall, the VAT accounted for should reflect the price actually paid by the traveller. The CJEU decided that the arrangements between the travellers, Ibero as the selling agent, and the tour operator did not involve a reduction in the consideration for either the sale of the holidays by the tour operator to the traveller or the commission to be paid by the tour operator to Ibero as the agent.

The CJEU ruled that the consideration obtained by the tour operator for its travel services is the total price of the travel without reductions. That would not be called into question by the fact that Ibero paid the tour operator a reduced amount only, consisting of the travel price minus the commission owed to Ibero, that reduction being determined simply by offsetting sums due under various headings.

As a consequence, the financing by a travel agent, in the situation of Ibero, of a part of the travel price which, with regard to the final consumer of the travel, takes the form of a price reduction for that travel, affects neither the consideration received by the tour operator for the sale of that travel nor the consideration received by Ibero for its intermediation service.

8. Italy - Expo 2015.

Expo 2015

The supply of goods and services for the official activities of Expo 2015 will be zero-rated (under an agreement between the Italian Republic and the Bureau International des Expositions). Resolution no. 10 of 15 January has provided the form to be used by the Section General Commissioner for the purchase of such zero-rated goods and services.

Use of VAT credit from annual return for non operative companies

During an official press conference, the tax authorities confirmed the restrictions on the use of the VAT credit that results from the annual VAT return of Società di Comodo (non operative companies).

Companies qualify as non operative companies if their revenues in the previous year are lower than the revenues calculated by applying a specified calculation or if they are 'in systemic loss' (that is, they have reported a fiscal loss for the previous three years), unless a specific exclusion from the regime applies.

The tax authorities have confirmed that if an adjustment is required to the minimum income of non operative companies, the restriction on using the VAT credit still applies; the VAT credit cannot be refunded, set-off against non-VAT debts or sold to third parties.

9. Malta - Reduction of late payment interest.

Reduction of late payment interest

From 1 January 2014, the rate of interest on VAT that remains unpaid by the date on which it becomes payable by a VAT-registered person or refundable by the tax authorities has been reduced to 0.54% per month or part thereof. Previously the interest rate was set at 0.75% per month or part thereof.

10. Poland - VAT deduction on company cars.

VAT deduction on company cars

As advised in previous versions of this newsletter, Poland has been authorized to derogate from the European provisions concerning input VAT recovery on cars and fuel purchases for the period from 1 January 2014 to 31 December 2018. The draft law to bring this into effect is currently being processed by the parliament, and will most probably come into force as of 1 April 2014.

The new regulations will allow taxpayers to deduct either the full amount or 50% (without any cap) of input VAT on the purchase or importation of passenger cars (with a total weight below 3.5 t), as well as fuel and other related expenses (repairs, the purchase of spare parts, etc.), depending upon whether the cars are used for business purposes only (full deduction) or for mixed purposes – business and private (50% deduction). Cars considered to be for business use only are cars that have specific features or where the business usage can be confirmed with policies and evidence. The ability to use the car for private purposes is to be considered as mixed usage under the law.

However, until 30 June 2015, input VAT recovery on fuel expenses for cars used for mixed purposes will be restricted. The business usage of cars will allow for full fuel input VAT recovery.

Cars used for mixed purposes as of April 2014 may benefit from the 50% input VAT recovery, even if the PLN 6,000 cap applicable previously was reached.

For company cars leased before 2014 (with respect to which taxpayers were allowed to deduct 60% of the VAT on lease payments (but no more than PLN 6,000 in total)), since 1 January 2014 it is possible to make a full VAT deduction for instalments, provided the car has 'N1 truck certification'. This does not apply to passenger cars without such certification where the 60% VAT deduction (capped at PLN 6,000) has been maintained.

However, according to the draft law's interim provisions, after the abovementioned changes come in force, VAT on lease payments in respect of cars with N1 truck certification will be fully deductible regardless of the usage of the car (mixed or business only). Certain conditions have to be met to ensure a full VAT deduction on such instalments (e.g., registration of the lease contract in the tax office).

Collective correction invoices

The new VAT provisions continue to allow the issuance of collective correction invoices (correction invoices which document the granting of discounts/rebates with respect to all supplies made within a given period to a given contractor).

Such invoices may not include the VAT number of the purchaser, the date of supply, and the name of the goods/services supplied. However, the invoices must include information regarding the period to which the discount refers and, contrary to the 2013 provisions, must include all the invoice numbers and the issue dates of the invoices being corrected. Consequently, the change makes the issuance of collective invoices more difficult than previously.

11. Portugal - Revocation of VAT exemption regime for farmers.

Revocation of VAT exemption regime for farmers

Further to the revocation of the VAT exemption regime for farmers, farmers are now required to file a declaration of the commencement of their activities or an amendment declaration mentioning the change to the general VAT regime.

The deadline for filing these declarations without penalty has been extended to 30 April 2014.

Environmental tax reform

The Portuguese Government intends to extend the tax base of environmental taxes, and has appointed a Commission to study and propose tax reform in this area.

This Commission is composed of 10 specialists in the fields of environmental law, environmental economics and green taxes. Afonso Arnaldo, Deloitte Portugal Partner is one of the specialists appointed.

The final conclusions of the Commission are to be delivered to the Government by 15 September 2014.

Portuguese tax authorities announce raffle program

Decree-Law nr. 26-A/2014 dated 17 February has regulated the raffle program that is to be introduced by the Portuguese Government to reward individuals who request invoices including their fiscal number when acquiring goods or services. Any type of goods and services will be eligible for the raffle.

The first raffle will take place in April and will include invoices issued in January. No more than 60 raffles are to be made per year.

This program is intended to target the underground economy and tax evasion by encouraging individuals to request invoices. It will include prizes that amount to EUR 10 million per year (with cars and other prizes).

12. United Kingdom - HMRC guidance for tour operators following CJEU cases.

HMRC guidance for tour operators following CJEU cases

The UK tax authorities (HMRC) have published guidance setting out HMRC's position in the wake of the CJEU's decisions in the infringement cases against a number of Member States concerning their implementation of the Tour Operators Margin Scheme. Despite the fact that the outcome of those cases suggested that UK law was inconsistent with its EU counterpart (as the latter has been interpreted by the CJEU), HMRC have decided to take no action to amend UK law for the time being. This decision recognises the fact that the European Commission proposes to review the operation of the Tour Operators Margin Scheme and that it would be extremely disruptive for businesses to be required to make changes now and then potentially to make further changes when the outcome of the Commission's review is known. HMRC proposes to look again at the position in 12 months. The guidance recognises that businesses can take advantage of the 'direct effect' of EU law (as it has been interpreted by the CJEU), rather than continuing with the UK's 'no change in current practice' approach.

HMRC to claw back gaming machines VAT repayments

HMRC have announced that they will shortly begin sending letters to businesses that received refunds of VAT (and interest) in relation to takings from gaming machines. The claims arose from litigation in the case of the Rank Group PLC. Following the Court of Appeal's decision in the case (which may be appealed), it had been expected that HMRC would seek repayment of sums paid out earlier. HMRC say that it may take 'several months' before all businesses are contacted.

HMRC consultation on reducing the burden of Intrastat declarations

HMRC have issued a Consultation paper that invites comments on EU proposals to reduce the burden on businesses required to submit Intrastat declarations, and seeks evidence on their impact on businesses and the statistical data made available to users. The Paper also introduces what HMRC consider to be a workable alternative to the EU proposals, and sets out to assess and compare the relative impacts, costs and benefits. HMRC are seeking views from anyone who has an interest in this area, in particular businesses required to submit Intrastat declarations and users of trade data. Responses to the Consultation are sought by 8 April 2014.

HMRC guidance on the 1 January 2015 place of supply changes and MOSS

HMRC have published some further guidance about the 1 January 2015 change to the place of supply of B2C broadcasting, telecommunications and e-services, and the associated 'Mini One-Stop Shop' that is intended

to minimise the administration associated with accounting for VAT on such services under the new rules.

VAT recovery on pension fund costs – revised HMRC policy

In the wake of the decision of the CJEU's judgment in the Dutch case of fiscale eenheid PPG Holdings BV c.s., HMRC has now issued Revenue & Customs Brief 06/14, which announces changes to HMRC's policies on the recovery of VAT on pension fund costs. HMRC now accept "...that there are circumstances where employers may be able to claim input tax in relation to pension funds where they could not previously." However, HMRC believe that investment management services are directly linked to the management of the fund's investments and hence cannot be a 'general cost' of the employer (unlike pension administration).

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.