

Deloitte.

Julio y agosto 2014
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa.

1. Orden HAP/1222/2014, de 9 de julio, por la que se modifica la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido
2. Proyecto de Ley por el que se modifica, entre otras normas, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de julio de 2014. Asunto C-183/13 (Banco Mais).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de julio de 2014. Asunto C-272/13 (Equoland).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de julio de 2014. Asunto C-438/13 (BCR Leasing).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 17 de julio de 2014. Asunto C-654/13 (Delphi Hungary).
5. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de junio de 2014. Nº de recurso 137/2013.

III. Doctrina administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6371/2012, de 17 de junio de 2014.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5662/2011, de 17 de junio de 2014.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5205/2012, de 17 de julio de 2014.

4. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1480-14, de 4 de junio de 2014.**
5. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1497-14, de 9 de junio de 2014.**
6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1647-14, de 27 de junio de 2014.**
7. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1648-14, de 27 de junio de 2014.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1655-14, de 30 de junio de 2014.**
9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1656-14, de 30 de junio de 2014.**
10. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1689-14, de 2 de julio de 2014.**
11. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1711-14, de 3 de julio de 2014.**
12. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1715-14, de 3 de julio de 2014.**
13. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1716-14, de 3 de julio de 2014.**
14. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1821-14, de 9 de julio de 2014.**
15. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1832-14, de 10 de julio de 2014.**
16. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1873-14, de 14 de julio de 2014.**
17. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1913-14, de 16 de julio de 2014.**
18. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1974-14, de 23 de julio de 2014.**
19. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1975-14, de 23 de julio de 2014.**

IV. World WAT News - Julio

- 1. Mexico - A list of companies suspended from the IMMEX Program has been published. The twelfth modification to the Foreign Trade Rules has been published, including certain VAT and excise tax measures. A further list of companies qualifying for VAT and excise tax certification has been published.**
- 2. United States - The US Court of Appeals for the Federal Circuit has ruled on the tariff classification of certain sportswear. US export controls on cloud computing remain cloudy.**
- 3. China - The Chinese VAT rate structure has been simplified. The China-Iceland and China-Switzerland Free Trade Agreements have come into effect.**
- 4. India - The Union Budget for the financial year 2014-15 was presented on 10 July 2014. There have been court cases on service tax in relation to online database access, the excise duty treatment of set top boxes, and the customs duty classification of coal.**
- 5. Japan - There is an update on the proposed JCT regime for digital services.**
- 6. Philippines - Philippines Customs propose pre-shipment inspection for all containerized cargo. Release of preferential duty rate under China-Swiss Free Trade Agreement.**
- 7. Singapore - Full Implementation of the Advanced Export Declaration (AED) in Singapore effective 1 October 2014. Singapore and Hong Kong signed a Mutual Recognition Arrangement on 27 June 2014 to enhance supply chain security and facilitate trade between the two countries.**
- 8. Belgium - A website has been launched with information on the Mini One Stop Shop scheme. The VAT authorities have published an administrative decision regarding the VAT treatment of the supply of catering services.**
- 9. Crimea: VAT rates in the Crimea will be reduced until 1 January 2015.**
- 10. Eurasian Union Treaty between Russia, Belarus and Kazakhstan - The Eurasian Union Treaty between Russia, Kazakhstan and Belarus was signed on 29 May 2014.**
- 11. European Union - The VAT Expert Group has adopted an Opinion on the definitive VAT regime for the taxation of intra-EU B2B supplies of goods. A study has been launched on the potential cost implications for businesses of changes to the rules relating to the VAT treatment of intra-EU B2B supplies of goods. The European Commission has issued a reminder on the upcoming place of supply changes. The EU VAT**

Forum has published an interim report regarding the cross-border VAT rulings pilot program.

12. Germany - Legislation implementing the Mini One Stop Shop has been implemented in Germany.
13. Iceland - The China-Iceland Free Trade Agreement (CIFTA), which was signed on 15 April 2013, came into effect from 1 July 2014.
14. Italy - A recent Resolution has clarified certain aspects of e-invoicing and a decree has been published regarding e-invoicing and e-archiving. Proposed simplifications are currently under discussion.
15. Kazakhstan - Rules for determining excisable goods according to country of origin. Import of combine harvesters and combine harvester modules into Kazakhstan. Export of timber from Kazakhstan.
16. Netherlands - Pension fund administration has been removed from the cost sharing exemption.
17. Poland - A draft framework of amendments to the VAT Act has been presented, including the reverse charge mechanism, joint responsibility, and pro-rata deduction.
18. Portugal - An order has been released regarding the technical requirements to be met for invoicing software. The CJEU has issued its judgment in the Banco Mais case. The Green Tax Commission has issued a preliminary draft report.
19. Russia- The list of goods that can be imported without VAT has been expanded. The Supreme Arbitration Court has ruled in certain VAT-related cases. License-free export of controlled items.
20. Spain: A significant number of modifications have been proposed to the Spanish VAT Law.
21. United Kingdom United Kingdom: Further guidance on the Mini One Stop Shop regime has been made public by the tax authorities

V. World WAT News - Agosto

1. Bolivia: A new law regulates transfer pricing in Bolivia.
2. Uruguay: A VAT reduction applies to purchases by final customers who pay with specified means of payment.

- 3. China: China's State Administration of Taxation extends VAT exemption to international freight forwarding services provided through other forwarders, clarifies the treatment of counterfeit VAT special invoices, and launches new editions of VAT invoices. Bonded treatment for importation of steel materials under processing trade relief scheme cancelled.**
- 4. India: The rule allowing 'general audit' by service tax authorities has been held to be ultra vires**
- 5. Japan and Australia: Economic Partnership Agreement signed.**
- 6. Customs Union between Belarus, Kazakhstan and Russia: Categories of goods subject to special customs procedures for EXPO-2017. Customs value of imported goods. Instructions on the procedures for the registration or refusal to register customs declarations. Instructions for completing declarations. Changes to the CU Common Customs Tariffs**
- 7. Denmark: The tax authorities have launched a website on the Mini One Stop Shop. Full input VAT deduction will be allowed on accommodation costs under certain circumstances.**
- 8. Italy: CJEU rules on proportionality of flat rate penalty. Zero-rated services meeting the direct needs of vessels. Expo2015 guidelines. Guidelines for customer pre-clearing. Customs and excise duty updates.**
- 9. Netherlands: The TOMS scheme has been amended to include travel operators selling travel services to travel agents.**
- 10. Poland: The Supreme Administrative Court has held that a Polish branch cannot claim a VAT refund when performing back-office activities for its parent company. Significant changes to customs IT systems.**
- 11. Portugal: Clarification has been issued on the requirements for VAT recovery on irrecoverable or bad debts. Clarification has also been issued on the constraints applying to the importation of timber and timber products.**
- 12. Romania: The CJEU has rejected an attempt by the tax authorities to collect VAT on leased goods, where the lessee defaulted on the lease payments and the lessor was unable to recover the goods. Excise duty refunds for diesel used as motor fuel by EU companies in Romania.**
- 13. Russia: The government may allow regions to introduce sales tax. Updates on in-house**
- 14. Turkey: Turkey imposes additional duty on footwear imports.**

15. United Kingdom: The Court of Appeal has decided a case on the recovery of input VAT (the Airtours case).

I. Normativa.

1. Orden HAP/1222/2014, de 9 de julio, por la que se modifica la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta Orden realiza determinadas modificaciones en relación con ciertas autoliquidaciones periódicas (modelos 322 y 353) y la autoliquidación no periódica (modelo 309).

En cuanto al IVA, dichas modificaciones podemos concretarlas de la siguiente forma:

A) Modelo 322. Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual:

- Se incluyen casillas adicionales que permitirán declarar de forma desglosada:
 - a. Las operaciones de modificación de bases imponibles correspondientes tanto a operaciones intragrupo como en régimen general y de operaciones en recargo de equivalencia.
 - b. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios.
 - c. Otras operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo distintas de las adquisiciones intracomunitarias de servicios.
 - d. Las adquisiciones de bienes de inversión.
 - e. Los importes de las bases imponibles y cuotas deducibles rectificadas.

- Se incorporan adicionalmente dos nuevas casillas que permiten optar o revocar, en la última declaración-liquidación del ejercicio, la aplicación de la prorrata especial a que se refiere el artículo 103.dos.1º de la Ley del IVA.
- En relación con el régimen especial del criterio de caja (RECC):
 - a. En el apartado de identificación se deberá indicar si el declarante ha sido destinatario, en el período correspondiente, de operaciones a las que se aplique el RECC.
 - b. En caso de que el sujeto pasivo sea destinatario de operaciones afectadas por el mismo, deberán indicarse en el apartado de información adicional los importes correspondientes a las operaciones de adquisición de bienes y servicios a las que sea de aplicación el RECC de las que sean destinatarios, que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley del IVA.

Como consecuencia de los citados cambios, se modifica también el modelo 353. “Grupo de entidades. Modelo agregado. Autoliquidación mensual”. Los dos nuevos modelos (322 y 353) aprobados por esta Orden serán utilizados para presentar las autoliquidaciones correspondientes a los períodos de liquidación que se inicien a partir de 1 enero de 2015.

Asimismo, esta Orden recoge una disposición transitoria para habilitar la posibilidad de optar o revocar la opción por la aplicación de la prorrata especial a que se refiere el número 1.º del apartado dos del artículo 103 de la Ley del IVA, en la última declaración-liquidación del ejercicio 2014, modificándose, a tal efecto, el actual modelo 322 que se utilizará en el último periodo de liquidación del ejercicio 2014.

Finalmente, se modifican los plazos de presentación de los citados modelos (322 y 353), eliminando específicamente la posibilidad de que las autoliquidaciones agregadas e individuales de la entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades (REGGE) del IVA, correspondientes al mes de julio se presentaran hasta el día 20 de septiembre, por lo que a partir del año 2014 deberán presentarse durante los 20 primeros días de agosto.

B) Modelo 309. Declaración-liquidación no periódica.

- Se amplían los supuestos en los que se prevé la obligación de presentar esta declaración-liquidación no periódica, incluyendo entre estos casos:
 - el de aquellas personas o entidades que no actúan como empresarios o profesionales, así como el de aquellos sujetos pasivos que realizan exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del IVA, que resulten deudores de un crédito a favor

de la Hacienda Pública, como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que resulten total o parcialmente impagadas, según lo dispuesto en el artículo 80.Cinco.5.º de la Ley del IVA.

- a los beneficiarios de la aplicación del tipo reducido del Impuesto, establecido en el artículo 91.Dos.1.4.º de la Ley del IVA, en las operaciones de entregas o adquisiciones intracomunitarias de vehículos, que no siendo sujetos pasivos del Impuesto, incumplan el requisito establecido en el artículo 26 bis.Dos.1.2.º del RIVA.
- a cualquier otra persona o entidad que no sea sujeto pasivo del IVA que deba regularizar su situación tributaria como consecuencia del incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de beneficios fiscales en el IVA, excluidos los aplicables al hecho imponible importación.

2. Proyecto de Ley por el que se modifica, entre otras normas, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con fecha 6 de agosto de 2014, el Boletín Oficial de las Cortes Generales ha publicado el Proyecto de Ley por el que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

En lo que al IVA se refiere, el artículo primero, la disposición adicional única, la disposición transitoria única y la disposición derogatoria única de dicho Proyecto de Ley proponen la introducción de un extenso número de modificaciones en el articulado de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, las cuales obedecen fundamentalmente a la consecución de cinco grandes objetivos: a) la necesaria adecuación de la Ley del Impuesto española a la Directiva 2006/112/CE (Directiva del IVA) y a la jurisprudencia comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE); b) el ajuste o mejora técnica del Impuesto; c) la contribución a la lucha contra el fraude fiscal; d) la consecución de una mayor flexibilización de determinados límites y requisitos establecidos en la Ley del IVA española, y e) una serie de modificaciones que tienen una finalidad meramente aclaratoria o responden a otras finalidades.

No obstante, debemos señalar que también se incorporan en el texto del Proyecto de Ley otras modificaciones de diversa índole con determinados cambios puntuales en los regímenes especiales simplificado, del recargo de equivalencia y de la agricultura, ganadería y pesca, así como otros cambios que tienen por objeto actualizar las referencias normativas y las remisiones a determinados procedimientos.

Exponemos a continuación, de manera resumida y siguiendo los citados cinco ejes rectores de la reforma, los principales cambios normativos propuestos en el Proyecto de Ley, que en su mayoría –con las excepciones que se indicarán debidamente- entrarán en vigor con efectos 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida.

A) Modificaciones propuestas para la necesaria adecuación de la Ley del Impuesto española a la Directiva del IVA y a la jurisprudencia comunitaria del TJUE.

A.1) En cuanto al **ámbito territorial de aplicación del Impuesto**, y de acuerdo con lo establecido en la Directiva 2006/112/CE, se incorporan a la Ley del IVA las menciones a las Islas del Canal en el Reino Unido y a las islas Aland en la República de Finlandia, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, de igual modo que se actualiza la referencia a los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Asimismo, las operaciones efectuadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán el mismo tratamiento que las operaciones efectuadas con Chipre.

A.2) Se **suprime la exención a los servicios de intermediación prestados por los fedatarios públicos** (incluidos los Registradores de la Propiedad y Mercantiles) respecto de las operaciones financieras exentas o no sujetas al IVA.

A.3) Se modifica la **regla de localización de las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje** –antes de su puesta a disposición- en el territorio de aplicación del Impuesto. De acuerdo con la nueva redacción dada por el Proyecto de Ley, dicha regla de localización será de aplicación con independencia de que el coste de la instalación exceda o no del 15 por ciento en relación con el total de la contraprestación correspondiente. Se mantiene, no obstante, el requisito de que los bienes entregados, con objeto de su instalación o montaje, deben quedar inmovilizados.

A.4) En relación con las **reglas de determinación de la base imponible**, se establecen las dos siguientes modificaciones:

- a) Siguiendo lo indicado en la exposición de motivos del Proyecto de Ley, a raíz de la sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2014 (asunto C-151/13), se modifica el apartado tres del artículo 78 de la Ley del IVA, que regula la regla general de determinación de la base imponible, con el fin de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio –que no forman parte de la base imponible de

las operaciones-, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de la misma.

- b) Como consecuencia igualmente de la adaptación de nuestra Ley a la Directiva del IVA, se modifica también la regla especial de determinación de la base imponible de las operaciones cuya contraprestación no sea dineraria (operaciones de permuta), estableciéndose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse en dinero, acudiéndose, no obstante también, como presunción "iuris tantum", a las reglas de valoración de los autoconsumos.

A.5) En cuanto a los **tipos impositivos**, la sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, conocida como la "sentencia de los productos sanitarios" obliga a modificar los tipos aplicables a los denominados **productos sanitarios**.

En concreto, resultará aplicable el tipo impositivo reducido del 10% a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes bienes:

- a) Los medicamentos de uso veterinario (no será de aplicación el tipo reducido a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención).
- b) Los productos farmacéuticos comprendidos en el capítulo 30 de la Nomenclatura Combinada, cuando sean susceptibles de uso directo por el consumidor final.
- c) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.
- d) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el nuevo apartado octavo del Anexo de la Ley del IVA, que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales. No se incluyen otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

Ha de destacarse que, de acuerdo con lo señalado en la propia Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario, son el grueso de productos más afectados por la modificación del tipo impositivo, al pasar a tributar, con carácter general, del tipo reducido del 10 por ciento al general del 21 por ciento, manteniéndose exclusivamente la tributación reducida para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, y

cuya relación se incorpora al nuevo apartado octavo del Anexo de la Ley del IVA.

A estos efectos, el listado de productos que se relacionan en el nuevo apartado octavo del Anexo (entre los que se encuentran, entre otros, las gafas y lentes de contacto graduadas) incorpora, tanto productos destinados exclusivamente a personas con discapacidad, como aparatos que están diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva, o aparatos donde puede resultar un uso mixto de los mismos, si bien con una clara y objetiva utilidad para personas con deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.

Por otro lado, seguirá siendo aplicable el tipo impositivo superreducido del 4% a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los medicamentos para uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales, si bien deja de ser aplicable el tipo superreducido a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos y a los productos intermedios.

A.6) Con motivo de la sentencia del TJUE, de 26 de septiembre de 2013, en el asunto C-189/11, y relativa al **régimen especial de las agencias de viajes**, resulta necesaria la modificación de determinados aspectos de este régimen especial, tal y como están configurados actualmente en la Ley del IVA española. Es el caso, por ejemplo, de la necesidad de eliminar, tanto la posibilidad de determinar la base imponible en forma global de las operaciones a las que sea aplicable el régimen especial, como la posibilidad de hacer constar en la factura, bajo determinadas circunstancias o requisitos, con la denominación "cuotas del IVA incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100, teniendo dichas cuotas la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario del viaje.

Ahora bien, junto con estas modificaciones derivadas de la jurisprudencia comunitaria, es necesario resaltar que se introduce un nuevo aspecto en la regulación del régimen especial, que resulta verdaderamente novedoso: se trata de la posibilidad de no aplicar el régimen especial -y aplicar, por tanto, el régimen general-, operación por operación, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga derecho, bien a la deducción, o bien a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición del viaje (nueva redacción propuesta del artículo 147 de la Ley del IVA). En este sentido, hemos de señalar que, de acuerdo con lo indicado en la propia Exposición de Motivos del texto del Proyecto de Ley, el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por parte del destinatario podrá ser total o parcial.

A raíz de esta posibilidad, y resultando, en su caso, de aplicación el régimen general, las cuotas del IVA soportadas por la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden en beneficio del viajero, serán en principio deducibles. Es por ello que se modifica igualmente el artículo 98 de la Ley del IVA, que regula el nacimiento del derecho a deducir, para establecer que, en estos casos, el derecho a la deducción de dichas cuotas del IVA soportadas nacerá en el momento en que se devengue el Impuesto correspondiente a la operación consistente en la prestación del viaje, que tributará en régimen general.

A.7) Por lo que respecta al **régimen especial del grupo de entidades**, se modifica su regulación para incorporar, ajustándose a la dicción de la Directiva, la exigencia de los tres órdenes de vinculación entre las entidades que formen parte del grupo: económica, financiera y de organización, si bien se exige, por parte de la entidad dominante, el cumplimiento del requisito de control efectivo sobre las entidades dependientes del grupo a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las mismas. No obstante, dado que la actual redacción de la Ley del IVA únicamente exige una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por ciento en el capital de la entidad dependiente y que el propio Proyecto de Ley deja pendiente de desarrollo reglamentario la definición de los tres órdenes de vinculación anteriormente señalados, este último introduce la posibilidad –mediante la disposición transitoria única– que las entidades que, a fecha de 1 de enero de 2015, no cumplan con los nuevos requisitos de vinculación exigidos puedan, sin embargo, seguir acogidas al REGE hasta el 31 de diciembre de 2015, siempre y cuando cumplan con los requisitos de vinculación exigidos actualmente.

Por otro lado, el Proyecto de Ley establece la posibilidad de que las sociedades mercantiles, que no actúen como empresarios o profesionales, puedan ser consideradas entidades dominantes de un grupo de entidades.

Por último, se modifica la redacción del artículo 101.Uno de la Ley del IVA, que regula el régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad, al objeto de establecer que no se tendrán en cuenta las operaciones realizadas en el sector diferenciado de actividad de grupo de entidades a la hora de determinar el porcentaje de deducción aplicable a las cuotas del IVA soportadas en adquisiciones o importaciones de bienes o servicios utilizados en común en varios sectores diferenciados de actividad.

A.8) La adecuación más extensa a la norma comunitaria que realiza el Proyecto de Ley obedece a los cambios derivados de la aplicación, a partir del 1 de enero de 2015, de las **nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las llamadas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica**, cuando se presten a una persona que no tenga la condición

de empresario o profesional, actuando como tal, por cuanto dichos servicios pasarán a gravarse en el lugar en donde el destinatario del servicio esté establecido, o tenga su domicilio o residencia habitual.

Como consecuencia de la introducción de las nuevas reglas de localización, se modifica, en primer lugar, el actual régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales por parte de proveedores no establecidos en la Comunidad. Régimen especial que se amplía a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, pasando a denominarse "*régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad*". Este régimen, de carácter opcional, supone una medida de simplificación, al permitir a los empresarios o profesionales liquidar el Impuesto adeudado a través de un sistema de "ventanilla única" en el Estado miembro en que estén identificados, evitando, de esta forma, tener que registrarse en cada Estado miembro donde se entiendan efectuadas las operaciones (Estado miembro de consumo).

Junto a este régimen especial, se incorpora, en segundo lugar, otro nuevo denominado "*régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo*". Este nuevo régimen especial será aplicable, cuando se opte por él, a los empresarios o profesionales que presten dichos servicios a consumidores finales (personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales) en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. Al igual que en el caso anterior, este régimen especial supone también una medida de simplificación, al permitir a los empresarios o profesionales liquidar el Impuesto adeudado a través de un sistema de "ventanilla única" en el Estado miembro en que estén identificados.

Ambos regímenes especiales entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2015, con vigencia indefinida.

B) Modificaciones propuestas para el ajuste o mejora técnica del Impuesto.

B.1) El Proyecto de Ley modifica la redacción de los ordinales 1º y 8º del artículo 7 de la Ley del IVA, que contienen la regulación de los **supuestos de no sujeción establecidos**, respectivamente, **para las operaciones de reestructuración empresarial** y para las operaciones realizadas por los Entes Públicos.

Respecto del primero de ellos, se clarifica, en primer lugar, que el concepto de "unidad económica autónoma" debe existir en sede del

transmitente (no en sede del adquirente), entendiéndose cumplido dicho requisito cuando el conjunto de los elementos transmitidos, aunque no constituyan una “unidad económica autónoma” en sede del transmitente, sean susceptibles de constituirla; y, en segundo lugar, que dicho supuesto de no sujeción no es aplicable a las operaciones consistentes en las meras cesiones de bienes o de derechos; entendiéndose, a estos efectos, como mera cesión de bienes o de derechos la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

Por lo que se refiere al **supuesto de no sujeción para las operaciones realizadas por los entes públicos**, cabe destacar que el supuesto de no sujeción pasa a recaer sobre el concepto de operaciones efectuadas por las “Administraciones Públicas” y no por los “Entes Públicos” como hasta ahora, definiéndose, a estos efectos en el propio precepto, los distintos organismos y entidades que tendrán dicha consideración.

Asimismo, se especifican en el Proyecto de Ley los dos siguientes supuestos de operaciones no sujetas al IVA:

- a) Los servicios prestados, en virtud de encomiendas de gestión, por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten –de conformidad con los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público- la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendada y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.
- b) Los servicios prestados por los entes, organismos o entidades del sector público –en los términos establecidos en el artículo 3.1. del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público- a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten el control de su gestión, o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.

No obstante, en los dos supuestos anteriores, estarán sujetas, en todo caso, las operaciones efectuadas por estos entes si se tratan de las entregas de bienes o prestaciones de servicios enumerados en las letras a) a m) del propio artículo 7.8º de la Ley del IVA.

B.2) Se modifica el artículo 19.5º de la Ley del IVA al objeto, en primer lugar, de excluir del hecho imponible “**operación asimilada a la importación de bienes**” las salidas de las áreas a las que se refiere el artículo 23 de la Ley del Impuesto o el abandono de los regímenes suspensivos establecidos en el artículo 24 de esa misma Ley, cuando ello determine una entrega de bienes, exenta del IVA, en virtud de lo

previsto en los artículos 21 (exportaciones), 22 (operaciones asimiladas a exportaciones) o 25 (entregas intracomunitarias de bienes) de dicha Ley. Con esta modificación se eleva a rango legal el criterio administrativo actualmente existente.

Por otro lado, el Proyecto de Ley corrige una de las dos referencias actualmente existentes en el artículo 19.5º de la Ley del IVA de la nomenclatura arancelaria del elemento químico indio (NC ex 811292 en lugar de la NC ex 811291, actualmente indicada en la Ley del IVA), cuya salida de las áreas a las que se refiere el artículo 23 de la Ley del Impuesto o el abandono de los regímenes suspensivos establecidos en el artículo 24 de esta misma Ley, recordemos, no constituye operación asimilada a importación.

B.3) Se suprime la **exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre las Juntas de Compensación y los Juntacompensantes** (cuando las primeras no actúan como fiduciarias).

El motivo alegado para su supresión es la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del IVA de la actuación de dichas Juntas de Compensación en los procesos de urbanización, según intervinieran en su condición o no de fiduciarias.

Dicha eliminación hace necesaria también la modificación de la regulación de la exención técnica establecida en el artículo 20.Uno.24º de la Ley del Impuesto, que es efectuada igualmente.

B.4) Respecto de la **exención aplicable a los terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables**, como es sabido, la exención no se aplica a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización aunque no tengan la condición de edificables (excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público). La novedad introducida por el Proyecto de Ley radica en que la exención no será aplicable, con independencia de que dichas entregas sean realizadas o no por el promotor de la urbanización.

B.5) Se amplía el ámbito subjetivo de la aplicación de la **renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias**, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente del inmueble tenga derecho a la deducción total del IVA soportado, requiriéndose tan solo que este último tenga derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado, o cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes inmuebles adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

B.6) Respecto de los **requisitos subjetivos de la deducción**, el texto del Proyecto de Ley modifica el artículo 93 de la Ley del IVA, añadiendo

un nuevo apartado cinco por el que se permite a los llamados "entes públicos duales", esto es, aquellos entes públicos que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, la deducción de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación, que deberá ser mantenido en el tiempo, salvo que, por causas razonables, haya de procederse a su modificación. Igualmente se especifica que no serán deducibles en cuantía alguna las cuotas del IVA soportadas o satisfechas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8º de la Ley del IVA.

B.7) Se amplía el ámbito de aplicación de la **modalidad especial de la regla de prorata**, al disminuir del 20 al 10 por ciento la diferencia admitida en cuanto al montante de las cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la modalidad general de la regla de prorata, en comparación con las que resulten de aplicar la modalidad especial.

Por tanto, la modalidad especial de la regla de prorata resultará de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la modalidad general de la regla de prorata exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la modalidad especial.

C) Modificaciones propuestas para contribuir a la lucha contra el fraude fiscal.

C.1) Se restringe la aplicación de **la exención establecida para las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero (RDDA)** a las siguientes categorías de bienes:

- a) bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere al apartado quinto del Anexo de la Ley del IVA;
- b) bienes procedentes de un determinado territorio, comprendido en la Unión Aduanera, pero excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios; y a
- c) determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la norma comunitaria.

Por otro lado, y respecto de la **regulación que el apartado quinto del Anexo de la Ley del IVA realiza del RDDA**, se añade que los titulares de estos depósitos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, –con excepción de los bienes objeto de Impuestos Especiales- independientemente de que puedan actuar como

representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto. Ambas modificaciones señaladas en este punto C.1) entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2016 y con vigencia indefinida.

C.2) Se amplían los supuestos de aplicación de la denominada “**regla de inversión del sujeto pasivo**” a las entregas de productos definidos y enumerados en el nuevo apartado décimo del Anexo de la Ley del IVA y que, fundamentalmente, son los siguientes:

- a) Plata, platino y paladio.
- b) Teléfonos móviles.
- c) Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

El Proyecto de Ley limita la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo, respecto de los bienes enumerados tanto en la letra b) como en la letra c) anteriores, cuando el importe total de las entregas de cada uno de estos productos efectuadas por el empresario o profesional a un mismo destinatario –en un mismo mes natural- exceda de 5.000 euros, IVA excluido, con independencia de que dichas entregas se hayan documentado en una o varias facturas.

Recordemos, en primer lugar, que la aplicación de la llamada “regla de inversión del sujeto pasivo” a estos nuevos supuestos tendrá lugar cuando el destinatario de dichas entregas de bienes tenga, en todo caso, la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, y en segundo lugar, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 199.bis de la Directiva 2006/112/CE, la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las entregas de estos productos es, en principio, temporal hasta el 31 de diciembre de 2018.

C.3) Se establecen **dos nuevos tipos de infracción tributaria** relativos a la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta de aplicación la llamada regla de inversión del sujeto pasivo. Son los casos, en concreto, de las ejecuciones de obra para la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones y los casos de transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía.

En ambos supuestos, la conducta se sanciona con una multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas del IVA devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se haya incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

C.4) La disposición adicional única del Proyecto de Ley habilita reglamentariamente al desarrollo de **un procedimiento de inspección del IVA en las importaciones de bienes** con el objetivo de la

comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de la obligación tributaria derivada de dichas operaciones para aquellos sujetos pasivos que no accedan al sistema de diferimiento del ingreso previsto en el apartado dos del artículo 167 de la Ley del IVA, y que comentaremos en el siguiente apartado D.3). Ahora bien, el alcance de dicho procedimiento de inspección queda limitado a la comprobación del IVA devengado en operaciones de importación, sin que dicho alcance sea susceptible de ampliación.

D) Modificaciones propuestas para lograr una mayor flexibilización de determinados límites y requisitos establecidos en la Ley del IVA.

D.1) El Proyecto de Ley introduce los siguientes cambios normativos en la regulación relativa a la **modificación a la baja de la base imponible del Impuesto en caso de facturas impagadas**:

- a) Se flexibiliza el procedimiento de modificación a la baja de la base imponible del IVA cuando, con posterioridad al devengo del Impuesto, el deudor entra en situación concursal, ampliándose el plazo para efectuar la modificación de la base imponible de 1 a 3 meses, a contar desde el día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso.
- b) En el caso de recuperación del IVA por créditos incobrables, los empresarios o profesionales con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros, podrán modificar la base imponible una vez transcurrido el plazo de 6 meses (como actualmente se exige), o bien una vez transcurrido el plazo de 1 año que se exige para el resto de empresarios o profesionales.
- c) Se introduce igualmente, para el caso de recuperación del IVA por créditos incobrables, una regla especial –aplicable a las operaciones que tributen en el régimen especial del criterio de caja- para declarar cumplido el requisito de que haya transcurrido un año o seis meses desde el devengo del Impuesto sin que se haya obtenido el cobro de todo a parte del crédito correspondiente a la cuota del IVA repercutida e impagada, de tal manera que se permite la modificación a la baja de la base imponible cuando se produzca el devengo del Impuesto por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar un nuevo transcurso del plazo de seis meses o un año. No obstante, en caso de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que transcurra el plazo de 6 meses o 1 año desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.
- d) Por último, y respecto de la rectificación de las deducciones que debe efectuar el destinatario-deudor de las operaciones, cuando

el acreedor efectúa la modificación a la baja de la base imponible por créditos incobrables, si bien la regulación contenida en el Proyecto de Ley no es, a nuestro juicio, lo suficientemente clara, cabría entender que, en estos casos, dicha rectificación deberá efectuarse en la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo impositivo en que el empresario o profesional reciba la correspondiente factura rectificativa.

D.2) Como es sabido, el **régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (TIVA-ES), ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla**, exige, entre otros requisitos, que dichos empresarios o profesionales se encuentren establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato.

Pues bien, el Proyecto de Ley amplía la aplicación de dicho régimen de devolución, al excepcionar la exigencia de dicho principio de reciprocidad para las cuotas del IVA soportadas en las siguientes importaciones y adquisiciones de bienes y servicios:

- a) Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el TIVA-ES.
- b) El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el TIVA-ES por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido, o destruidos.

D.3) En relación con la recaudación **del Impuesto en las operaciones de importaciones de bienes** se abre la posibilidad de que los sujetos pasivos (la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley señala a “determinados operadores”) puedan diferir el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación al momento de presentar la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración. Posibilidad que, en cuanto a sus requisitos, queda pendiente de desarrollo reglamentario.

Adicionalmente, y para el caso de que las cuotas del IVA no se consignen, o se consignen de forma incorrecta o incompleta en la correspondiente autoliquidación del IVA, se establece una sanción consistente en una multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de dichas cuotas del IVA devengadas y no consignadas.

E) Modificaciones propuestas que tienen una finalidad meramente aclaratoria o responden a otras finalidades.

E.1) El texto del Proyecto de Ley añade un número 8º al apartado dos del artículo 8 de la Ley del IVA con el fin de incorporar, en concepto de entrega de bienes, las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo, según lo previsto en el artículo 20.uno.18º.k) de la Ley del IVA.

E.2) Respecto de la **exención establecida para las prestaciones de servicios** (y entregas de bienes accesorias a las mismas) **efectuadas a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa y cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica** –cuando no perciban contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos-, se suprime el requisito consistente en que dichos objetivos sean los únicos o exclusivos que puedan tener esos organismos o entidades.

E.3) Se restringe la aplicación de la **exención para las prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes**, cuando se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros (actualmente, a quienes actúen por cuenta de unos y otros).

E.4) La regla de cierre de localización para las prestaciones de servicios, conocida como **regla de utilización o explotación efectiva**, establecida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA se modifica, resultando la misma de aplicación también en los casos de los servicios prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Comunidad.

E.5) Por último, hemos de indicar que, a partir del 1 de enero de 2016, se deroga la disposición adicional única de la Ley 9/1998, que regula el **reembolso de las cuotas del IVA** a los agentes de aduanas en las importaciones de bienes.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de julio de 2014. Asunto C-183/13, Banco Mais, S.A.

Deducciones — Operaciones de arrendamiento financiero o «leasing» — Bienes y servicios de uso mixto — Regla para determinar el importe de la deducción del IVA — Artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c) — Artículo 19 — Directiva 77/388/CEE

Banco Mais es una entidad financiera que realiza indistintamente operaciones con derecho a la deducción y operaciones que no conllevan tal derecho.

En lo que atañe al ejercicio 2004, el banco dedujo íntegramente el IVA abonado con ocasión de la adquisición de los bienes y servicios utilizados exclusivamente para realizar operaciones que conllevaban derecho a deducción, entre las que incluyó las adquisiciones de vehículos para su actividad de arrendamiento financiero.

En cuanto a los bienes y servicios de uso mixto, las autoridades portuguesas cuestionaron el método de cálculo empleado por Banco Mais para determinar su prorrata de deducción pues ésta consistía en incluir, en el numerador y en el denominador de la fracción, la integridad de las rentas abonadas por sus clientes en el marco de los contratos de arrendamiento financiero lo que, en su opinión, producía una distorsión dado que la parte de las rentas que compensaría la adquisición de los vehículos no reflejaría la parte real de los gastos correspondientes a los bienes y servicios de uso mixto que podría imputarse a las operaciones gravadas.

Bajo esta premisa, se pide al Tribunal que dilucide si el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro obligue a un banco que ejerce actividades de arrendamiento financiero, entre otras actividades, a incluir en el numerador y en el denominador de la fracción que sirve para establecer la prorrata general de deducción, únicamente aquella renta que corresponda a los intereses, en lugar del importe total de la renta abonada por sus clientes en el marco de los contratos de arrendamiento financiero.

El Tribunal recuerda que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva pretende que los Estados miembros tengan en cuenta las características específicas propias de ciertas actividades del sujeto pasivo, a fin de llegar a resultados más precisos en la determinación de la amplitud del derecho a deducción.

Así, de la redacción del propio artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c), de la Sexta Directiva, del contexto en el que se inscribe esta disposición, de los principios de neutralidad tributaria y de proporcionalidad y de la finalidad del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, se desprende, según el Tribunal, que todo Estado miembro que ejerza la facultad que le atribuye la letra c) del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, ha de velar que las modalidades de cálculo del derecho a deducción permitan determinar con la máxima precisión la parte del IVA que corresponde a las operaciones con derecho a deducción.

A este respecto, el Tribunal señala que, si bien es cierto que la realización por un banco de operaciones de arrendamiento financiero en el sector de los automóviles, como las controvertidas en el litigio principal, pueden requerir la utilización de determinados bienes o servicios de uso mixto (tales

como edificios, consumo de electricidad o ciertos servicios transversales), también lo es que, con gran frecuencia, tal utilización vendrá ocasionada sobre todo por la financiación y la gestión de los contratos celebrados por la entidad de leasing con sus clientes y no por la puesta a disposición de los vehículos (aspecto que corresponderá al órgano jurisdiccional remitente verificar).

En tales circunstancias, el Tribunal concluye a favor de las autoridades fiscales portuguesas al considerar que el cálculo del derecho a deducción mediante la aplicación del método basado en el volumen de negocios (que tiene en cuenta las cantidades correspondientes a las rentas abonadas por los clientes), conduciría a determinar una prorrata de deducción menos precisa que el método aplicado por éstas, que se basaría exclusivamente en la parte de las rentas que corresponden a los intereses; pues éstas constituirían la contrapartida de los costes ligados a la financiación y a la gestión de los contratos que soporta la entidad de leasing (tareas estas últimas que supondrían lo esencial de la utilización de los bienes y servicios de uso mixto con vistas a realizar operaciones de arrendamiento financiero en el sector de los automóviles).

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de julio de 2014. Asunto C-272/13, Equoland Soc. coop. sarl.

Exención de las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero — Obligación de introducir físicamente las mercancías en el depósito — Incumplimiento — Obligación de pagar el IVA, pese al hecho de que éste ya se había satisfecho mediante autoliquidación — Sexta Directiva 77/388/CEE

La presente cuestión se plantea como consecuencia de la resolución de las autoridades fiscales italianas en la que declaraban la obligación de la entidad Equoland de pagar el IVA a la importación y una sanción equivalente al 30% sobre este importe, debido a que las mercancías, que estaban destinadas a un depósito fiscal, no fueron introducidas en él físicamente sino solo de manera virtual. No obstante, la entidad había satisfecho el IVA mediante la auto-repercusión cuando las mercancías fueron retiradas “virtualmente” del depósito.

Llegado el asunto al órgano remitente, éste consideró que seguir el razonamiento de las autoridades fiscales supondría que el sujeto pasivo pagase dos veces el IVA por la inobservancia de una obligación puramente formal. Así, paralizó el procedimiento y planteó al Tribunal si, para poder aplicar la exención recogida por el artículo 16 de la Sexta Directiva, bastaba con que la entrada de los bienes en el depósito fiscal se realizase de forma documental, sin la entrada física de los bienes.

El Tribunal recuerda en este sentido que el legislador de la Unión ha supeditado la aplicación de dicha exención a la concurrencia de dos requisitos: (i) que la mercancía importada no esté dirigida a un consumo final y (ii) que

el importe del IVA adeudado al término del régimen de depósito fiscal coincida con el importe del IVA que se habría adeudado si esa operación se hubiese gravado dentro del país; otorgando a los Estados miembro la facultad de determinar las formalidades que debe cumplir el sujeto pasivo para poder acogerse a la exención del IVA con arreglo a dicho precepto.

En el caso de autos, el legislador italiano ha establecido que, con objeto de poder acogerse a la exención, el sujeto pasivo tiene la obligación de introducir físicamente la mercancía importada en el depósito fiscal, pues se entiende que esta presencia física es la garantía de la recaudación posterior del impuesto.

El Tribunal reconoce que una obligación como esa, pese a su naturaleza formal, permite lograr eficazmente los objetivos perseguidos consistentes en garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude y que no excede, como tal, de lo necesario para lograr dichos objetivos.

En consecuencia, no se opone a una normativa nacional, como la italiana, que exige que las mercancías sean introducidas físicamente en el depósito fiscal para poder aplicar el régimen de exención recogido por el artículo 16 de la Sexta Directiva.

Por otro lado, también se plantea al Tribunal si, de conformidad con el principio de neutralidad del IVA, se opone a una normativa nacional que, con arreglo a la cual, exige el pago del IVA a la importación aun cuando éste ya ha sido ingresado mediante la auto-repercusión.

A este respecto, el Tribunal señala que los Estados conservan su competencia, a falta de normativa sancionadora, para establecer las sanciones que consideren apropiadas, en este caso, para penalizar la inobservancia de la obligación de introducir físicamente una mercancía importada en el depósito fiscal. Sin embargo, recalca que tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos mencionados.

Con objeto de apreciar si la sanción de que se trata es conforme con el principio de proporcionalidad, el Tribunal señala que han de tenerse en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía.

Respecto a la naturaleza y la gravedad de la infracción, señala que la obligación de introducir físicamente la mercancía importada en el depósito fiscal sería una exigencia formal. No obstante, también señala que, aunque el incumplimiento de esa obligación no habría conllevado en el asunto principal la falta del ingreso del IVA a la importación, podría considerarse que tal ingreso se ha efectuado con retraso pues, al no ser introducida la mercancía físicamente en el depósito fiscal, el IVA se habría devengado en el momento de la importación.

Ahora bien, de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el pago con retraso del IVA no es, si no existe intento de defraudar, ni perjuicio a la Hacienda pública, más que un incumplimiento formal que no puede desvirtuar el derecho a deducir del sujeto pasivo.

Respecto al método para determinar la cuantía de la sanción, el Tribunal señala que la exigencia de que el sujeto pasivo, además de un recargo del 30 %, pague de nuevo el IVA a la importación, sin que se tenga en cuenta el pago ya realizado, conduce, en esencia, a privar a dicho sujeto pasivo de su derecho a deducir.

Así, en la medida en que, de acuerdo con el tribunal remitente, no existe ni fraude ni tentativa de fraude, la parte de la sanción consistente en exigir un nuevo pago del IVA ya satisfecho, sin que este segundo pago dé derecho a deducir, no puede considerarse conforme con el principio de neutralidad del IVA.

En lo que se refiere a la parte de la sanción consistente en un recargo del impuesto de acuerdo con un porcentaje fijo, el Tribunal dispone que, considerando el porcentaje aplicado en el recargo y la imposibilidad de adaptarlo a las circunstancias específicas de cada caso concreto, no cabe excluir que este método para la determinación de la cuantía de la sanción y, por lo tanto, de la parte correspondiente a ésta, pueda resultar desproporcionado.

En cuanto al abono de intereses de demora, señala que puede ser una sanción adecuada en caso de incumplimiento de una obligación formal, siempre que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de evitar el fraude y garantizar la correcta recaudación del IVA, a no ser que dicho importe coincida con la cuantía del impuesto deducible, privándole así de su derecho a deducir, tal sanción sería desproporcionada.

En todo caso, el Tribunal apunta que la apreciación final del carácter proporcionado de la sanción habría de corresponder únicamente al tribunal remitente.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de julio de 2014. Asunto C-438/13, SC BCR Leasing IFN SA.

Arrendamiento financiero o “leasing” —No recuperación de los bienes por la sociedad de leasing con posterioridad a la resolución del contrato — Bienes desaparecidos —Directiva 2006/112/CE — Artículos 16 y 18.

En el marco de su actividad de arrendamiento financiero, BCR Leasing suscribía contratos con personas físicas o jurídicas por el que éstos adquirirían la condición de usuarios de ciertos bienes (vehículos) y mantenían dicha condición a lo largo de la duración del contrato, al tiempo que BCR Leasing seguía siendo la propietaria de los mismos.

Como consecuencia del impago de alguna de las cuotas, BCR Leasing decidió resolver algunos de los contratos de arrendamiento financiero celebrados con usuarios incumplidores, quienes quedaban sujetos a la obligación de restituirle el vehículo dentro de un plazo de tres días a partir de la resolución. Ante la falta de restitución, la entidad ejercitó acciones judiciales que, en algunos casos, tampoco consiguieron que el usuario devolviera el bien.

En el marco de unas actuaciones de comprobación, las autoridades búlgaras consideraron que la falta de restitución del vehículo constituía un supuesto de autoconsumo y que, por tanto, BCR Leasing debía haber ingresado a la Administración el IVA pertinente.

Así, se plantea al Tribunal si los artículos 16 y 18 de la Directiva IVA han de interpretarse en el sentido de que puede asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso (supuesto de autoconsumo), el hecho de que, por culpa del usuario, resulte imposible a una sociedad de leasing recuperar de éste los bienes objeto del contrato, una vez resuelto éste, y a pesar de las actuaciones de la sociedad de leasing encaminadas a recuperar los bienes y de la inexistencia de toda contrapartida derivada de la resolución del contrato.

El Tribunal señala que el artículo 16 de la Directiva IVA asimila a una entrega de bienes a título oneroso (i) el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, (ii) su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, (iii) su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

Con base en lo anterior, el Tribunal dispone que, en circunstancias como las del litigio principal, la imposibilidad de recuperar los bienes objeto del contrato de arrendamiento financiero, no puede subsumirse en ninguno de los supuestos que acaban de mencionarse y, por ende, no se trata de un supuesto de autoconsumo, puesto que:

- (i) no se puede considerar que los bienes de que se trata estén destinados a las necesidades privadas del sujeto pasivo o a las del personal de su propia empresa, puesto que tales bienes no están en posesión ni de uno ni de otro.
- (ii) la circunstancia de que el usuario esté en posesión de dichos bienes sin prestar ningún tipo de contrapartida es el resultado del comportamiento presuntamente ilícito de éste y no de la transmisión de los bienes por el arrendador financiero al usuario a título gratuito.
- (iii) El hecho de que éste no logre recuperar los bienes litigiosos (núcleo sustancial de su actividad económica) no significa en modo alguno que los haya afectado a fines ajenos a los de su propia empresa.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 17 de julio de 2014. Asunto C-654/13, Delphi Hungary

Procedimiento de solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportado – Intereses de demora en los supuestos de devoluciones tardías por parte de la Administración fiscal húngara.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 186.2 de la Ley del IVA húngara, en vigor hasta el 26 de septiembre de 2011, los sujetos pasivos podían solicitar la devolución de las cuotas del IVA existentes a su favor, siempre y cuando hubiesen pagado, con anterioridad a la fecha de solicitud de la devolución, la totalidad de las correspondientes contraprestaciones a los proveedores.

En la sentencia de 28 de julio de 2011, asunto C-274/10, la Comisión contra Hungría, el Tribunal declaró el artículo antes mencionado contrario al artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE. Por lo tanto, el parlamento húngaro adoptó una ley que suprimió dicho artículo pero no previó ningún procedimiento para indemnizar a los sujetos pasivos que no habían podido solicitar las devoluciones del IVA en los casos en los que no habían pagado previamente las contraprestaciones a los proveedores.

En el supuesto de hecho, Delphi Hungary reclamó a la administración fiscal húngara el pago de intereses de demora por los daños financieros causados por el procedimiento de devolución del IVA declarado contrario a la Directiva.

Las autoridades fiscales húngaras rechazaron dicha reclamación alegando que la sentencia que declara el artículo 186.2 de la Ley del IVA húngara contraria al Derecho comunitario no preveía tal indemnización.

Se pregunta al Tribunal si el artículo 183 de la Directiva IVA se opone a que un Estado miembro deniegue el pago de intereses de demora sobre un importe de IVA que no se podía devolver por aplicación de una disposición nacional declarada contraria al Derecho comunitario, teniendo en cuenta que, en circunstancias normales, la legislación nacional sí prevé el pago de dichos intereses cuando no se devuelven los importes de IVA en un plazo razonable.

El Tribunal considera que si las cuotas del IVA no se devuelven dentro de un plazo razonable, los sujetos pasivos tienen derecho a percibir intereses de demora, por aplicación del Derecho de la Unión europea. Por lo tanto, concluye que el artículo 183 de la Directiva se opone a que los Estados miembros no paguen intereses de demora a los sujetos pasivos cuando las cuotas del IVA no se devuelven en un plazo razonable, incluso cuando una disposición nacional declarada contraria al Derecho comunitario impedía la presentación de dichas solicitudes.

5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 18 de junio de 2014. Recurso Nº137/2013.

Servicio de promoción publicitaria – Lugar de realización – Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

En el supuesto de hecho, una agencia de publicidad con domicilio y sede en Alemania prestó un servicio de promoción publicitaria en 2008 a una compañía, también con domicilio y sede en Alemania. Dicha promoción publicitaria incluyó la organización de viajes para la captación de clientes en campañas de publicidad en Alemania, una de las cuales se desarrolló en España.

La agencia de publicidad soportó unas cuotas de IVA español por la organización de la campaña publicitaria en España. Presentó una solicitud de devolución de las cuotas de IVA a través del procedimiento establecido en el artículo 119 de la LIVA, para empresarios establecidos en la Comunidad.

La Administración denegó la devolución de dichas cuotas por considerar que los servicios prestados consistieron en la organización de eventos, ferias y exposiciones de carácter comercial y que, al prestarse materialmente dichos servicios en el TAI, estaban sujetos no exentos de IVA en España. Además, por tratarse de una prestación de servicio entre dos entidades no establecidas en TAI, la Administración declaró que la agencia de publicidad tenía la obligación de registrarse a efectos de IVA en España y repercutir las cuotas de IVA a la compañía.

El TEAC, en su resolución de 24 de enero de 2013, reconoció que los servicios prestados por la agencia de publicidad a la compañía eran servicios de publicidad en el sentido de la jurisprudencia comunitaria.

En este sentido, debe quedar comprendidos dentro del concepto de servicio de publicidad, los servicios de promoción cuando tengan la finalidad de transmitir un mensaje destinado “a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad” (TJUE, Asunto C-73/92).

Sin embargo, el TEAC denegó la devolución de las cuotas de IVA por considerar que la agencia de publicidad no había probado el destino de los bienes que había adquirido en España en el ejercicio 2008.

La Audiencia Nacional comparte el análisis del TEAC acerca de la naturaleza de los servicios prestados por la agencia de publicidad y considera probado el destino de los bienes adquiridos por ella en España. Por lo tanto, estima el recurso presentado por la parte actora y anula la resolución del TEAC impugnada por su disconformidad a Derecho.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6371/2012, de 17 de junio de 2014.

Contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación de un centro hospitalario – Base imponible – Operaciones únicas o múltiples – Tipo impositivo.

El TEAC se pronuncia en relación con el tipo de gravamen aplicable a las operaciones derivadas de la explotación de una obra pública, englobando todos los servicios necesarios para la gestión y funcionamiento de un centro hospitalario, a excepción de los servicios médicos.

La Administración considera que todos los servicios ofrecidos por la entidad concesionaria constituyen una única unidad, la cual debe ser gravada de forma única a efectos de IVA, al tipo general del Impuesto. Por su parte, la recurrente establece que se trata de una prestación principal (alojamiento de pacientes durante el tiempo de ingreso y su manutención) y otras accesorias que reciben el mismo tratamiento, por lo que deben gravarse al tipo impositivo correspondiente a la prestación principal, es decir, al tipo reducido.

En este supuesto el objeto del contrato está compuesto por múltiples elementos y, respecto del tipo de IVA aplicable, es necesario determinar si nos encontramos ante una única prestación de servicios o ante varias prestaciones de servicios independientes a efectos de IVA y, en el primer caso, si se trata de una prestación principal y otras accesorias a las que se debe dar el mismo tratamiento que a la principal o se trata de una prestación de servicios única compleja.

Tal y como establece el TEAC, se trata de una cuestión de prueba y por ello es necesario tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación.

La regla general es que en cada operación sea exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o el servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los elementos que componen el precio. En consecuencia, cada prestación debe considerarse distinta e independiente, aunque la operación consistente en una única operación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.

En este punto, el TEAC define los conceptos siguientes:

- **Prestación única:** cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo

desglose resultaría artificial, así como cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

- **Prestación accesoria:** una prestación se considera accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En opinión del TEAC, los distintos elementos que en este caso componen el objeto del contrato podrían realizarse por separado, constituyendo una operación independiente, objeto de tributación individualizada a efectos de IVA. Ahora bien, hay que atender a todos los elementos de prueba y el TEAC considera que en el contrato entre la Administración y la concesionaria de la explotación se observan suficientes circunstancias para considerar la existencia de una única prestación.

De un lado, lo pretendido por el contrato es que la entidad concesionaria asuma el conjunto de prestaciones que conlleva la gestión de un centro sanitario, incluyendo el equipamiento básico del mobiliario (detallado de forma minuciosa en el contrato) y su mantenimiento. De otro, en el contrato se establece una retribución general *“en contraprestación a la explotación de la obra pública”*. Asimismo, la indivisibilidad también se predica de cada uno de los servicios, ya que no se trata de servicios complementarios, sino que son operaciones indispensables para la gestión de un centro hospitalario y sanitario considerado como una unidad.

En consecuencia con lo anterior, el TEAC establece que *“todos los elementos se encuentra tan estrechamente ligados y son tan necesarios para la actividad encomendada a la empresa concesionaria que objetivamente forman una sola prestación económica cuyo desglose resultaría artificial, estando por tanto ante una operación única compleja e indivisible”*.

Por todo ello, concluye que es correcta la liquidación practicada por la Oficina Gestora cuando determina que se trata de una única prestación, sujeta al mismo tipo de gravamen, en concreto, al tipo de gravamen general del impuesto, por no encontrarse la operación recogida en ninguna de las excepciones al tipo general recogidas en el artículo 91 de la LIVA.

En otro orden de cosas, y respecto de la posible contradicción que pudiera entenderse que existe entre esta resolución y la sentencia del Tribunal Supremo dictada el pasado 16 de diciembre de 2013 (número de recurso 2882/2012), y comentada en nuestro Boletín de IVA de enero de 2014, el TEAC considera que no existe tal contradicción, ya que el Tribunal Supremo en el citado fallo no entró a conocer ni a determinar el tipo impositivo aplicable, puesto que no se había planteado dicho asunto como pretensión a ejercitar en ese proceso contencioso-administrativo.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5662/2011, de 17 de junio de 2014.

Hecho imponible – Servicios de publicidad. Autoconsumo. Fines propios o ajenos a la empresa – Empresa que promociona los productos que fabrica figurando la marca titularidad de otra sociedad, siendo licenciataria de la misma¹.

Deducciones – Bienes de inversión: vehículos. Art. 95.3 LIVA – Deducibilidad del 50% o del 100% de las cuotas soportadas – Presunción iuris tantum.

Respecto de la obligación de repercutir el IVA por los servicios de publicidad que anuncian a otras marcas sobre las que no ostenta la titularidad, cabe señalar que la recurrente es la destinataria de los servicios de publicidad prestados por terceros, por los que soporta y deduce las correspondientes cuotas del Impuesto. La Inspección alega que los citados servicios afectan tanto a sus productos como a marcas comerciales titularidad de una entidad residente en Suiza, sobre las que la interesada dispone de derecho de uso como licenciataria, por lo que según la Inspección la Sociedad debería repercutir IVA a la entidad no residente por los servicios publicitarios que benefician a la misma.

Según criterio reiterado del TEAC, en estos casos no puede dissociarse la publicidad de la marca y la del producto y por ello se debe atender al fin de los servicios de publicidad contratados, siendo en este supuesto la publicidad de los productos que comercializa la Sociedad, y al destinatario último de los mismos, en este caso, la recurrente. Así, el TEAC establece que *“en la medida que la operación no tiene otra razón de ser que la publicidad de los productos para su comercialización, habría que concluir que los servicios de publicidad son una operación realizada para servir a los fines de la empresa y, en tanto que tal, la publicidad de las marcas a favor de Y, S.A. no quedaría sujeta al tributo”*.

Igualmente, considera que la repercusión de los servicios de publicidad a la entidad titular de las marcas implicaría una doble imposición, ya que se repercutiría el Impuesto a la misma y al consumidor final.

Por tanto, no procedería la repercusión del IVA a la entidad titular de las marcas que se anuncian accesoriamente a los productos de la entidad que contrata los servicios de publicidad ya que (i) el fin de la operación es la promoción de los productos y no de las marcas, y (ii) de lo contrario estaríamos ante un supuesto de doble tributación.

En relación con la deducibilidad del IVA soportado por el renting de vehículos cedidos en uso a trabajadores de la entidad (directivos y comerciales), el TEAC recuerda lo dispuesto en el artículo 95.3 de la LIVA, en el que se establece una presunción iuris tantum del 50% de afectación al

¹ Criterio reiterado en Resoluciones de fecha 19 de febrero de 2014 (R.G. 05237/2011), 24 de abril de 2012 (RG 00/04766/2010) y 11 de octubre de 2011 (RG/00059/2009).

ámbito empresarial. Dicha presunción puede ser desvirtuada, tanto por la Administración como por el contribuyente, demostrando una afectación menor o mayor, respectivamente. Asimismo, en el caso de vehículos utilizados en desplazamientos profesionales por agentes comerciales, la presunción establecida por la LIVA es del 100%.

En el supuesto concreto, la entidad ha establecido un porcentaje de deducibilidad del 61,64% para los vehículos cedidos a directivos y del 75% para los vehículos cedidos a agentes comerciales comercial. Por su parte, la Inspección ha regularizado sólo el IVA soportado deducible en relación con el personal directivo, considerando que el porcentaje de deducción es únicamente el que la ley presume, el 50%.

El TEAC diferencia entre:

- **Vehículos cedidos a directivos.** Es el obligado tributario el que debe acreditar la afectación exclusiva a la actividad empresarial para la deducibilidad del 100% de las cuotas soportadas. En este supuesto, la entidad no ha aportado ninguna prueba que justifique una afectación superior al 50%, por lo que este es el porcentaje de deducibilidad de las cuotas que corresponde.
- **Vehículos cedidos a agentes comerciales.** En relación con estos vehículos, la Ley establece una presunción de afectación del 100%, mientras que la Sociedad ha determinado que, en su actividad, el citado porcentaje es únicamente del 75%. En consecuencia, y en virtud de la presunción de certeza prevista en el artículo 108.4 de la LGT, si la entidad quiere incrementar ahora el porcentaje de deducción debería probarlo y, dado que no aporta prueba alguna, el TEAC considera que el porcentaje de deducción a aplicar es del 75%.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5205/2012, de 17 de julio de 2014.

Modificación a la baja de bases imponibles por créditos incobrables – Plazo de caducidad del derecho y plazo de comunicación a la Administración².

El TEAC se pronuncia acerca de las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo de comunicación a la Administración de las rectificaciones efectuadas en base al artículo 80.Cuatro de la LIVA, recogido en el artículo 24.2 del RIVA.

En este supuesto, la empresa recurrente rectificó la base imponible y la cuota de diversas operaciones en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, punto no controvertido entre la Administración y la entidad. Asimismo, la sociedad comunicó a la Administración las citadas

^{2 2} Criterio reiterado en la Resolución de fecha 24 de enero de 2013 número 00/4158/2009.

rectificaciones. Sin embargo, esta comunicación se realizó incumpliendo el plazo de un mes desde la expedición de las facturas rectificativas contenido en el artículo 24.2.a) del RIVA. Por esta razón, la Administración considera que no procede la devolución de las cuotas de IVA rectificadas.

El TEAC expone que la comunicación a la Administración establecida en el artículo 80.Cuatro de la LIVA es un procedimiento de gran importancia para la misma, ya que permite un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta recaudación del Impuesto. En consecuencia, establece que en los supuestos en los que el incumplimiento del citado plazo impidiera el ejercicio del derecho de control que asiste a la Administración, dicho incumplimiento tendría incidencia directa en el derecho de rectificación del sujeto pasivo, por lo que podría constituir causa de denegación del mismo.

Sin embargo, en este supuesto, entiende el TEAC, que la Administración no ha justificado, de acuerdo con el expediente administrativo, que el retraso en la comunicación de la rectificación practicada hubiera incidido en la adecuada gestión y control del Impuesto, por lo que estima las pretensiones del recurrente, declarando correctas las rectificaciones practicadas por el mismo.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1480-14, de 4 de junio de 2014.

Establecimiento permanente

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la existencia de un establecimiento permanente en el siguiente supuesto de hecho:

“Sociedad holandesa comerciante en materias primas desea realizar en España operaciones de venta y recompra ("repos") de materias primas agrarias. Comprará las materias primas a proveedores españoles y las almacena en España en locales de los proveedores alquilados por la consultante. Posteriormente revende la mercancía a los mismos proveedores.

La sociedad holandesa redacta y firma los acuerdos de compraventa y realiza todas las actividades de administración de las materias primas.

La consultante se pone en contacto con los proveedores/clientes a través de su propia red o a través de una sucursal en España de su grupo empresarial. La actividad de la sucursal se limita a poner en contacto a las partes. Los contratos se negocian y se concluyen por la consultante sin que la sucursal tenga poderes para vincularla.

Por otra parte, la consultante contrata los servicios de un agente para llevar a cabo las tareas de gestión, como disponer de las llaves del almacén,

comprobar la idoneidad del local y la calidad de las materias primas. No tendrá autoridad para vincular a la consultante con sus actos.

En ocasiones, una pequeña parte de las mercancías se almacenan en los locales de un tercero ("primera combinación") de tal forma que a la finalización de un plazo pactado la consultante recibirá la misma cantidad de mercancía y de las mismas características que la que depositó inicialmente, aunque no se trate de la misma. Se puede pactar si la consultante se reserva o no el riesgo de deterioro de las mercancías.

La consultante se está planteando la posibilidad de almacenar en un almacén que contrate directamente y en el que dispondría de un empleado para tareas de control del almacenaje, entradas y salidas, pero sin poder de concluir contratos ("segunda combinación")."

La DGT inicia su análisis a los efectos del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) reproduciendo los artículos 84 y 69 de la Ley del IVA con objeto de determinar el concepto de establecimiento permanente para, posteriormente, ponerlo en relación con las distintas modalidades de almacenamiento y los servicios prestados por la sucursal en España a la consultante.

El concepto de establecimiento permanente señalado en el citado artículo 69 es analizado bajo la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha realizado de dicho concepto en numerosas sentencias. De conformidad con dicha jurisprudencia (y con lo consagrado en el Reglamento de Ejecución nº 282/2011), para que exista establecimiento permanente, la DGT manifiesta que es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

No obstante lo anterior y a la vista del Reglamento de Ejecución antes mencionado, en el supuesto en el que un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el Impuesto, dicho sujeto pasivo se considerará no establecido en dicho Estado miembro cuando en la operación no intervenga el citado establecimiento permanente. Un establecimiento permanente se entenderá que interviene en el supuesto en que utilice los medios técnicos y humanos del mismo en relación con las entregas de bienes o prestación de servicios objeto de imposición. El citado Reglamento de Ejecución establece que, en el caso en el que el establecimiento permanente lleve exclusivamente tareas administrativas auxiliares, se entenderá que no interviene en las operaciones. No obstante, en el caso en que se expidiese una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considera que sí ha intervenido en la entrega de operaciones, salvo prueba en contrario.

En relación con los distintos casos planteados en el supuesto de hecho objeto de análisis, la DGT determina que, bajo la luz de la jurisprudencia

comunitaria y del Tribunal Económico Administrativo Central (en resolución 00/2343/2005) y, entre otras, del criterio sostenido por la propia DGT (V1977-11), en el caso en que las operaciones de compra venta sean llevadas a cabo por la entidad no establecida pero los agentes comerciales, pese a no firmar materialmente los contratos de compra venta, estén facultados para negociar (y así lo hagan) todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo la negociación que se termina plasmando en la firma del contrato (obligando a la consultante a acatar lo previamente negociado por los agentes) en este caso, entiende la DGT que la consultante cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto.

Por otro lado, en el caso en el que la consultante mantenga un almacén arrendado por cualquier título en el territorio de aplicación del Impuesto, gestionado por una persona contratada al efecto, dispondrá de un establecimiento permanente en el citado territorio. No obstante, de no mediar contrato de arrendamiento y sea el propio titular del almacén el que le presta un servicio de almacenaje, la simple prestación de dichos servicios no determinará, per se, la existencia de un establecimiento permanente.

En el caso en el que se almacene la mercancía en el almacén del proveedor/cliente pero se contrate los servicios de un agente con objeto de supervisar (disponiendo de una llave) el local, su idoneidad y la calidad de la mercancía almacenada (sin autoridad para vincular a la consultante) la DGT entiende que no cualifica para considerar que la consultante dispone, en el territorio de aplicación del Impuesto, de una estructura de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados con un grado suficiente de permanencia que constituya un establecimiento permanente.

Por último, la DGT entiende que la sucursal en España de la consultante no parece constituir un establecimiento permanente de la misma, en la medida en que a los agentes se les exige que actúen en nombre y por cuenta de la consultante y que estén capacitados para negociar los términos de la operación, circunstancias que no parecen darse en el supuesto de hecho objeto de consulta.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1497-14, de 9 de junio de 2014.

Agente Comercial – Vehículo turismo – Deducción de las cuotas de IVA – Grado de afectación

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado por la adquisición y mantenimiento de un vehículo destinado a la actividad profesional de un representante comercial en el siguiente supuesto de hecho:

“Agente Comercial dado de alta en el epígrafe 599 de las tarifas del Impuesto de Actividades Económicas (representante de comercio)”.

La DGT comienza su análisis señalando que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95.Uno de la Ley del IVA los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

En este sentido, añade el artículo 95.Tres.2º de la Ley del IVA, que las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán, cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, presumirse afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

Pese a lo anterior, el propio artículo 95.Tres.2º e) matiza que los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por cien

En base a lo anterior, el consultante en su condición de agente comercial, plantea la cuestión de si la no colegiación oficial como agente puede ser óbice para la no aplicación de la presunción de afectación a la actividad profesional del cien por cien del vehículo adquirido. Ante dicha cuestión la DGT señala que la Ley del IVA no ha establecido la necesidad de que la condición de representante o agente comercial precise de la colegiación oficial, siendo, sin embargo necesario que estos profesionales sí que lleven a cabo labores propias de agente o representante comercial.

En consecuencia con todo lo anterior, la DGT concluye que el consultante en su labor de agente comercial tendrá el derecho de deducir el cien por cien de la cuota del IVA soportado por la adquisición del vehículo siempre y cuando ejecute labores propias de su condición, no siendo requisito necesario la colegiación oficial.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1647-14, de 27 de junio de 2014.

Determinación del porcentaje de prorrata – operaciones financieras que no constituyen actividad empresarial o profesional habitual.

A través de esta contestación a consulta, la DGT se pronuncia sobre la inclusión en la prorrata de determinados rendimientos financieros, según el siguiente supuesto de hecho: *“La entidad consultante es una sociedad estatal encargada de la ejecución y explotación de obras hidráulicas cuyo coste se financia con aportaciones estatales mediante ampliación de capital. Durante el periodo de tiempo que las aportaciones permanecen en cuenta corriente hasta el pago de las obras, la consultante obtiene rendimientos financieros, consistentes en los intereses de las cuentas corrientes en que*

se depositan y la rentabilidad procedente de inversiones en repos de deuda pública en los que está obligada a invertir.”

La DGT aborda su análisis señalando que, a la hora de determinar la inclusión en la prorrata de los rendimientos financieros objeto de la consulta, se habrá de actuar en dos etapas:

1. Determinar si las operaciones financieras realizadas por la consultante pueden considerarse como actividad financiera;
2. Determinar si dichas operaciones financieras pueden considerarse como actividad empresarial no habitual o accesorio en los términos de la Directiva del IVA.

En relación con la primera etapa, la DGT, sobre la base de la jurisprudencia del TJUE, determina que, al invertir la entidad consultante sus excedentes de liquidez en cuentas corrientes remuneradas y en repos de deuda pública, se puede determinar que los intereses abonados por esta actividad constituyen la puesta a disposición de un capital en beneficio de un tercero a través de una organización, por lo que deben incluirse dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Una vez concluido que dichos rendimientos financieros se deben considerar como actividad económica dentro del ámbito de aplicación del IVA, de acuerdo con los criterios del TJUE, la DGT entiende que el carácter accesorio o no habitual de las operaciones financieras ha de ser analizado en relación con el objeto del tráfico del empresario o profesional que realice las operaciones, de forma que cuando dichas operaciones constituyan para éste una actividad accesorio, residual o marginal, entonces no se procederá a incluir el importe correspondiente en los términos del porcentaje de prorrata. Por el contrario, cuando el empresario o profesional desarrolle tanto una actividad principal en cuanto a su objeto como otra actividad de carácter financiero, entonces el volumen de negocios correspondiente a esta segunda habrá de ser considerado a efectos de deducciones en la forma que proceda.

En el presente caso, la cuestión se circunscribe a determinar si las operaciones financieras de compra de repos de deuda pública e imposiciones en cuentas corrientes remuneradas establecidas de forma obligatoria por una instrucción constituyen una actividad empresarial habitual o, por el contrario, se trata de operaciones marginales con la consecuencia de no resultar computables en el porcentaje de prorrata general.

Así, la Directiva del IVA no contiene una definición de “operaciones accesorias” y la Ley del Impuesto traspuso el concepto mediante la alusión a operaciones no habituales, si bien tampoco estableció una definición de las mismas, limitándose a aclarar que las operaciones de arrendamiento se consideran como operaciones habituales.

Por tanto, la DGT acude al Diccionario de la Real Academia Española, el cual define lo accesorio como “aquello que depende del principal o se le une por accidente”. La aplicación de este concepto a la Directiva y la Ley 37/1992 significaría que las operaciones accesorias analizadas no estén directamente incluidas en la actividad principal pero guardan una estrecha relación con ella y que las mismas, en volumen, no deberían superar al de la actividad principal.

Por tanto, para que se considere una operación como accesorio de otra deben concurrir dos requisitos acumulativos: el primero, de carácter cualitativo, es la existencia de cierta relación con la actividad principal, y el segundo, de carácter cuantitativo, es que dichas operaciones no sean más importantes que aquélla. La valoración del cumplimiento de estos requisitos es una cuestión fáctica que dependerá como ya se ha avanzado de cada caso concreto.

No obstante lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia EDM, ha establecido determinadas pautas para valorar la accesoriedad. Así en relación con el requisito cualitativo, la sentencia indica que se deberá valorar si las operaciones financieras suponen una utilización muy limitada de bienes o servicios por los que se debe pagar el Impuesto.

En cuanto al requisito cuantitativo, admite una mayor flexibilización pues señala que *“la magnitud de los ingresos generados por las operaciones financieras comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva puede constituir un indicio de que estas operaciones no deben considerarse accesorias. Sin embargo, el hecho de que tales operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal por la empresa de que se trata no puede excluir, por sí solo, la calificación de aquéllas como «operaciones accesorias».*” Menciona que debe entenderse al ciclo propio de la actividad de una empresa, pues el hecho que en determinados periodos puntuales un sujeto pasivo obtenga ingresos financieros superiores a los de su actividad principal no debe excluirlos automáticamente del concepto de operaciones accesorias en el buen entender que en la mayoría de los años de actividad esta situación sería la contraria.

En el supuesto de hecho consultado, la DGT entiende que las operaciones de inversión en deuda pública y en cuentas remuneradas son operaciones sujetas y exentas del Impuesto que, no obstante, han de considerarse accesorias en la medida en que únicamente suponen una utilización muy limitada de bienes o derechos por los que se debe pagar el Impuesto y cuantitativamente no suponen un importe relevante (como demuestra el hecho de que los mismos oscilan de forma significativamente decreciente, desde el 10% al 2,8% por en los 4 periodos analizados).

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1648-14, de 27 de junio de 2014.

Tipo impositivo aplicable – Gusanos vivos para la pesca.

La DGT analiza la aplicación de la doctrina emanada por el TEAC y por el TS acerca del tipo impositivo aplicable a la importación de gusanos vivos para la pesca con ocasión del siguiente supuesto de hecho: *“La consultante comercializa gusanos vivos para la pesca, y ante la controvertida doctrina sobre el tipo impositivo aplicable a estos productos, cuestiona si la Dirección General de Tributos acata y acepta el criterio mantenido en la Resolución del TEAC de 24-09-2003, para unificación de criterio, así como la STS de 12-12-2011 sobre la aplicación del tipo impositivo reducido a la importación de gusanos vivos para la pesca”*.

De acuerdo con la doctrina que ha venido manteniendo la DGT respecto del tipo impositivo aplicable a los cebos vivos (gusanos) es que le es aplicable el tipo general del 21% al no constituir su destino natural e idóneo el servir de alimento a otros animales sino que, son utilizados como cebos para la pesca, con lo que no cabría aplicar el tipo reducido.

No obstante, tanto la doctrina del TEAC como la sentencia del Tribunal Supremo no coinciden con dicho razonamiento. Siguiendo al Alto Tribunal, el TEAC dictó el pasado día 22 de mayo del 2014, una resolución en la que se resuelve a favor de la aplicación del tipo impositivo del IVA reducido a los alimentos que sean aptos para la alimentación animal, sin que resulte necesario probar el destino de los mismos.

Sobre la base de lo anterior, la DGT procede con esta contestación a aplicar los criterios recogidos en la sentencia del TS y recogidos por el TEAC, concluyendo que tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los gusanos vivos para la pesca que se utilicen habitual e idóneamente para la alimentación animal, con independencia de la finalidad a la que los destine su adquirente.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1655-14, de 30 de junio de 2014.

Sujeción al IVA – Servicios de guía turístico sin precio cerrado.

La DGT analiza la posible consideración como empresario o profesional del consultante y por tanto la sujeción al IVA de los siguientes servicios turísticos: *“El consultante va a ofrecer un servicio turístico (guía oficial) sin precio cerrado al turista. El turista será el que decida el importe a entregar al finalizar el servicio según su grado de satisfacción. No se trata de una propina”*.

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley del IVA, la DGT determina que el consultante podría tener la consideración de empresario o profesional a

efectos del IVA puesto que realiza una actividad empresarial o profesional, entendiéndose como tales aquellas actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En este sentido, dicha circunstancia determinaría la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el territorio de aplicación del Impuesto en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

No obstante lo dispuesto anteriormente, al ser el objeto de la consulta la legalidad de la actividad de referencia, la DGT concluye que no es competente para pronunciarse sobre tal extremo.

Aunque la DGT no se pronuncie al respecto, cabría plantearse la aplicabilidad de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de marzo de 1994 en el asunto C-16/93 (Tolsma) en el que el Tribunal concluyó que, el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso no comprende la actividad consistente en interpretar música en la vía pública sin que se haya pactado retribución, aunque el interesado pida y obtenga algún dinero, cuyo importe, sin embargo, no está determinado ni es determinable. En consecuencia, el Tribunal determinó la no sujeción de estos servicios, si bien sería pertinente analizar que el supuesto de hecho consultado podría ser equiparable al caso de autos.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1656-14, de 30 de junio de 2014.

Modificación de la base imponible – Concurso de acreedores.

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la modificación de la base imponible en el ámbito de un procedimiento concursal. El supuesto de hecho es el siguiente: *“La entidad consultante ha efectuado operaciones con dos clientes que están en concurso de acreedores procediendo a modificar la base imponible en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Con anterioridad a la fecha de declaración de concurso, concurrían entre las dos empresas concursadas y la consultante saldos deudores y acreedores vencidos, líquidos y exigibles por lo que llegan a un acuerdo compensatorio en el marco del proceso concursal”*.

La DGT resuelve que la modificación de la base imponible como consecuencia de la declaración de concurso del destinatario de la operación determinará para la entidad consultante la obligación de rectificación de las cuotas devengadas y no pagadas y su consignación como menor IVA devengado en la declaración-liquidación del Impuesto del período en el que se haya producido la rectificación y supondrá, para el deudor (entidad

concurada), el nacimiento de la obligación de rectificar las deducciones practicadas.

En este sentido y, de acuerdo con el artículo 80.Tres de la Ley del IVA, en relación con los apartados 1º, 4º y 5º del artículo 176.1 de la Ley Concursal, salvo que se acuerde la conclusión del concurso por las causas contenidas en este último artículo, la entidad consultante no tendrá que modificar nuevamente la base imponible, en el caso del cobro, por compensación, de la deuda acordada en el concurso.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1689-14, de 2 de julio de 2014.

Transmisión inmueble – Unidad económica autónoma – Sectores diferenciados

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento a efectos del IVA de las transacciones realizadas en el siguiente supuesto de hecho:

“La sociedad consultante (sociedad A) tiene por objeto social la compra, venta, alquiler, construcción y promoción de bienes inmuebles, y la compra y venta de participaciones sociales o acciones en otras sociedades.

En julio de 2001 presentó declaración censal (modelo 037) declarando el inicio de la actividad de promoción inmobiliaria con fecha de inicio 01/07/2001, para lo que nunca ha contado con empleados ni tiene local afecto a la actividad. En junio de 2002 la consultante obtiene la licencia de obras para una vivienda unifamiliar (villa de gran lujo). En noviembre de 2002 terminó la edificación de las obras. El destino de la vivienda era su venta, para lo que se realizó una campaña publicitaria en el año 2002. La vivienda fue alquilada en los ejercicios 2003 y 2004 obteniendo la consultante unos ingresos de 32.000 y 24.000 euros respectivamente.

En el año 2005 la AEAT en un procedimiento inspector negó el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, porque el sujeto pasivo procedió en el año 2003 a alquilar el inmueble promovido con destino a su uso como vivienda. La consultante reclasificó el inmueble en el activo pasándolo de existencia al inmovilizado no corriente, el IVA que no se pudo deducir se computó como mayor coste del bien y entre 2004 y 2006 se declaró en el Impuesto sobre Sociedades bajo el régimen especial de Sociedades Patrimoniales.

En la actualidad todavía no se ha realizado la venta del inmueble, por lo que la consultante no ha iniciado ninguna promoción más.

La consultante se encuentra íntegramente participada y administrada por una persona física, y nunca ha contado con empleados ni tiene un local afecto a la actividad de promoción inmobiliaria.

La consultante acumula bases imponibles negativas pendientes de compensación en el Impuesto sobre Sociedades que han sido principalmente generadas a partir del 2001 (con el inicio de la actividad de promoción).

El socio único de la entidad consultante, es también socio único de la sociedad B, que tiene por objeto social principal la actividad inmobiliaria de duración indefinida (arrendamiento de inmuebles). La sociedad B también acumula bases imponibles negativas pendientes de compensación en el Impuesto sobre Sociedades.

La persona física, socio único de las dos sociedades, tiene la intención de realizar una reestructuración societaria de manera que la sociedad B absorba a la entidad consultante, con la finalidad de mejorar sustancialmente la solvencia de la entidad resultante de la fusión al recibir un incremento de patrimonio neto y correlativamente su capacidad de negociación con las entidades financieras y aglutinar las actividades de promoción, arrendamiento y compraventa en una sola sociedad a efectos de llevar una sola contabilidad y eliminar la duplicidad innecesaria de gastos y obligaciones de gestión mercantil y administrativa.”

En primer lugar, la entidad consultante plantea que si la transmisión del inmueble (a la entidad absorbente) que componía la totalidad de su patrimonio empresarial podría considerarse como no sujeto al IVA de acuerdo con lo descrito en el artículo 7.1 de la Ley del IVA. En este sentido, recuerda la DGT que, de cara a considerar como no sujeta al IVA una transmisión de bienes, está debe referirse no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica por sus propios medios.

En el presente caso, entiende la DGT que lo que se va a transmitir es un inmueble que no va acompañada de una mínima estructura de medios materiales y humanos, por lo que la citada aportación no le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley del IVA, quedando la misma sujeta al IVA.

Una vez definida la sujeción al IVA de la operación, la DGT se plantea la posibilidad de aplicar la exención recogida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA a dicha transmisión. En este sentido, dado que la vivienda que se pretende transmitir ha sido objeto únicamente de un arrendamiento, esta transmisión tendrá la consideración de primera entrega de bienes, sujeta y no exenta de IVA.

A pesar de lo anterior, y puesto que la parcela sobre la que se ubica la parcela tiene una superficie de 20.000 metros cuadrados, señala la DGT que el exceso sobre los 5.000 metros cuadrados no tendrán la consideración de terreno urbanizado accesorio.

En base a ello, la DGT plantea dos alternativas de tratamiento relativas a la transmisión de dicho inmueble;

- a) En el caso de que el terreno no accesorio no pudiera ser objeto de segregación para una transmisión independiente, se entenderá que dicho terreno no tiene la consideración de edificable y, por tanto, su transmisión estará sujeta pero exenta del IVA. Bajo este supuesto se producirá una transmisión por una parte de la edificación y el terreno accesorio, sujeta y no exenta del IVA junto con una transmisión del terreno de carácter no accesorio sujeta pero exenta del IVA.
- b) En el caso de que el terreno no accesorio pudiera ser objeto de segregación para una transmisión independiente, se entenderá que dicho terreno tiene la consideración de edificable y, por tanto, su transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este supuesto la transmisión por una parte de la edificación y el terreno accesorio junto con la transmisión del terreno de carácter no accesorio, estará sujeta y no exenta de dicho impuesto.

En este sentido, con independencia del tratamiento del terreno no accesorio, se deberá tener en cuenta que la posterior transmisión de la edificación realizada por la sociedad adquirente resultante de la fusión tendrá la consideración de segunda entrega sujeta y exenta del IVA.

En segundo lugar, la entidad consultante se plantea si, con posterioridad a la fusión será o no posible el establecimiento de sectores diferenciados a las dos ramas de actividad, la relativa a la promoción inmobiliaria y la relativa al arrendamiento de inmuebles. A este respecto, señala la DGT que el establecimiento de un sector diferenciado a efectos del IVA está sometido al cumplimiento simultáneo de dos requisitos, como son: que tanto las actividades realizadas como los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

En el presente caso, la DGT considera como probado el primer de los requisitos, dado que ambos se encuentran clasificados de forma separada en el CNAE. Sin embargo, no considera cumplido el segundo de los requisitos, es decir, que los porcentajes de deducción difieran en más de 50 puntos, dado que tanto el régimen de promoción inmobiliaria como el régimen de arrendamiento de locales tienen un régimen de deducciones del cien por cien.

En base a la argumentación anterior, concluye la DGT señalando que la entidad resultante de la fusión no tendrá dos sectores diferenciados de actividad.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1711-14, de 3 de julio de 2014.

Entrega intracomunitaria de bienes – Transporte a cargo del adquirente

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención relativa a las entregas intracomunitarias de bienes, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante establecida en España realiza ventas de tableros de madera aglomerados cortados en losetas a una empresa portuguesa que está en posesión de su NIF/IVA. Por indicación de su cliente portugués las losetas son entregadas en un taller dentro de España para su acabado mediante un recubrimiento específico.

Una vez realizados dichos trabajos, los citados bienes son transportados a Portugal la empresa adquirente. En el documento CMR y el albarán de salida de España, el expedidor es el taller que recubre las losetas”.

La DGT comienza señalando que en base al artículo 25 de la Ley del IVA estarán exentas del Impuesto las entregas de bienes transportadas por un tercero en nombre del adquirente al territorio de otro Estado Miembro desde el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI). En este sentido, recuerda la DGT que de cara a la aplicación de la exención será necesario que se pruebe que dicha entrega se ha efectuado, al tiempo que se requiere que adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado Miembro distinto de España.

Añade en este punto la DGT que en relación con lo anterior, el artículo 13 del Reglamento del IVA exige que en el supuesto de que el transporte se realice por cuenta del adquirente éste deba ser justificado mediante acuse de recibo, duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copia de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.

Teniendo por cumplidos los requisitos anteriores, el consultante se plantea si por el hecho de que los bienes hayan sido objeto de determinadas prestaciones de servicios en el TAI antes del transporte intracomunitario definitivo, se podría ver desvirtuado uno de los requisitos señalados con anterioridad, como es el relativo al transporte de los bienes, pudiendo por lo tanto, poner en peligro la aplicación de la exención recogida en el artículo 25 de la Ley del IVA.

A este respecto la DGT considera que la prestación de servicios previos por cuenta del adquirente, al no existir traslado en la posesión no debería dejar de considerarse cumplido el requisito de transporte antes mencionado siempre y cuando quede el mismo justificado.

En conclusión, la DGT acorde a la descripción de los hechos descritos por la consultante, considera que las entregas de bienes realizadas a su cliente situado en Portugal, pese a que se realice una prestación de servicios intermedia, podría, siempre y cuando concurren los requisitos del artículo 25 de la Ley del IVA, considerarse como una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1715-14, de 3 de julio de 2014.

Régimen de prorrata – Arrendamiento de inmuebles – Variación de regímenes de prorrata y afectación a bienes adquiridos con anterioridad.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la aplicabilidad o no del régimen de prorrata especial en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es arrendadora de una nave industrial y tiene la intención de arrendar también una vivienda de su propiedad.”

En primer lugar, la DGT comienza su análisis señalando que, de acuerdo artículo 102 de la Ley del IVA, la regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción del IVA y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

En este sentido, recuerda la DGT, que la propia Ley del IVA en su artículo 103 establece de forma predeterminada la aplicación del régimen de prorrata general en lugar de la especial salvo cuando el sujeto pasivo o bien opte de forma expresa por la aplicación de esta última o bien cuando la aplicación de la prorrata general suponga un notorio perjuicio para la Hacienda Pública, por exceder el importe de las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general en un 20 por ciento del que resultaría de la aplicación de la prorrata especial.

En el presente caso, la DGT concluye que el régimen de prorrata aplicable será el especial dado que las cuotas deducibles mediante la prorrata general exceden en un 20 por ciento del que resultaría de aplicar la prorrata especial. No obstante, matiza la DGT que la aplicación de esta medida no supondrá la obligatoriedad de permanencia durante el periodo de 3 años.

Por otro lado, la entidad consultante plantea cómo se ha de proceder con la regularización de los bienes de inversión adquiridos en años anteriores bajo la regla de la prorrata general. En este sentido señala la DGT que, de acuerdo con el artículo 107 de la Ley del IVA se habrá de tener en cuenta, para cada uno de los años en que sea procedente la regularización, el porcentaje de deducción que corresponda, en función de las actividades realizadas y de la modalidad de prorrata que resulte aplicable.

En base a todo lo anterior concluye la DGT indicando que en el año que sea obligatoria la aplicación de la prorrata especial, se restará de la deducción efectuada en el año que tuvo la repercusión el importe de deducción que sea definitivamente aplicable en ese año, considerando que si el bien se utilizó exclusivamente en la realización de operaciones con derecho a deducir, se podrá deducir íntegramente; si el bien se utilizó en operaciones que no originen derecho a la deducción no podrá deducir cuantía alguna; y que si el bien se utiliza, simultáneamente, en operaciones con derecho a la

deducción y sin derecho a la deducción, se tomará como porcentaje de deducción el que resulte de aplicar la regla de la prorrateo general.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1716-14, de 3 de julio de 2014.

Bienes de inversión – Regularización – Base imponible.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si los gastos de la ejecución de una obra tienen la consideración de mejora a los efectos de considerarse como bien de inversión en el siguiente supuesto de hecho:

“El consultante está dado de alta en la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, en concreto, plazas de garaje. Durante el año en curso tiene que realizar una ejecución de obra para dotar al garaje de sistema de detección y extinción de incendios, plan de evacuación, cambio de puertas ignífugas y equipo de extracción de humos. El coste de dicha ejecución es superior a los 3.005,06 euros”.

La DGT define, en primer lugar, que se considerarán bien de inversión (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley de IVA) los bienes corporales, muebles semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dichos bienes de inversión se someten a un período de regularización de deducciones de 5 años (10 años si son bienes inmuebles), en este caso, las plazas de garaje se tratan de bienes inmuebles y, por lo tanto, les corresponderían un periodo de regularización de 10 años.

No obstante, a pesar de definir el concepto de bien de inversión, la Ley de IVA no indica expresamente el tratamiento que debe darse a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y/o servicios destinados a la mejora de bienes de inversión. Por ello, considera la DGT que a estas obras les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 107 a 110 de la Ley del IVA en relación con la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión, siempre que el importe sea superior a 3.005,06 euros.

Del escrito de consulta resulta que la ejecución de obra en la plaza de garaje consiste en dotar de sistemas de detección y extinción de incendios, plan de evacuación, cambio de puertas ignífugas y equipo de extracción de humos por un importe total superior a los 3.005, 06 euros.

En este sentido, recuerda la DGT que en dos consultas vinculantes similares (V2021-11 y V2429-11) consideró este tipo de obras de acondicionamiento como inversión en inmovilizado material, considerándose dicha mejora como bien de inversión.

Derivado de todo lo anterior, considera la DGT que siempre y cuando se cumplan los requisitos recogidos en los mencionados artículos se estará ante un bien de inversión. A este respecto, resulta que la ejecución de obra planteada en el supuesto de hecho supera el importe de los 3.005, 06 euros y las reformas a realizar tienen por objetivo incorporar al inmueble nuevos sistemas que no serán separables del activo arrendado, por lo que, parece deducirse que lo que se incorpora al inmueble es una mejora y, como tal, la misma deberá ser considerada como bien de inversión debiéndose practicar la regularización prevista en los mencionados artículos.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1821-14, de 9 de julio de 2014.

Prestación de servicios – Reglas de localización– Uso efectivo

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción en el Territorio de Aplicación del Impuesto de la operación descrita en el siguiente supuesto de hecho:

“La mercantil consultante ha suscrito un contrato de representación comercial con una entidad norteamericana que no dispone de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, dedicada a la venta de aeronaves de uso civil.

La consultante intermedia en la venta de aeronaves a clientes en el mercado español, sin exclusividad ni capacidad legal de vinculación contractual frente a terceros de la entidad que representa, de la que percibe una comisión por cada venta en que intermedia. Las entregas de aeronaves son puestas a disposición de los compradores en Estados Unidos, sin perjuicio que el adquirente posteriormente la envíe al territorio español haciéndose cargo de la todos los impuestos y costes derivados del mismo y la importación.”

La DGT inicia su análisis señalando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley de IVA y como regla general, las prestaciones de servicio realizadas entre empresarios y profesionales se entenderán localizadas en la sede del destinatario. En este sentido, el servicio de mediación prestado por la consultante a un empresario no establecido en la Comunidad (Estados Unidos) y sin establecimiento permanente en la misma, no estará sujeto al IVA.

No obstante, el artículo 70.Dos de la Ley del IVA establece que se considerarán prestados en el Territorio de Aplicación del Impuesto determinados servicios siempre y cuando su utilización o explotación efectiva se acabe realizando en el Territorio de Aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo referido en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, la DGT establece que habrá de actuarse en dos fases:

1. Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley de IVA.
2. Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Por tanto, los servicios objeto de consulta deben ser utilizados por el destinatario, esto es la empresa norteamericana, en la realización de operaciones llevadas a cabo en el Territorio de Aplicación del Impuesto. Sin embargo, de la información aportada no parece probado que la entidad norteamericana realice operaciones sujetas al IVA en el Territorio español de Aplicación del Impuesto siendo en Estados Unidos donde parece realizarse efectivamente la entrega de la aeronave.

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye que no parece que pueda aplicarse la regla prevista en el artículo 70.Dos de la Ley de IVA a los servicios prestados por la consultante, quedando la prestación de servicios objeto de consulta no sujeta al IVA español.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1832-14, de 10 de julio de 2014.

Bien mueble – Lugar de realización– Prestación de servicios – Inversión del sujeto pasivo.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si los parquímetros tienen la consideración de bien mueble o inmueble y la forma en la que debe emitir la correspondiente factura, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante es una persona jurídica de nacionalidad suiza, con domicilio social en dicho país, y que carece de cualquier representación o establecimiento permanente o sucursal o filial en España.

La entidad consultante es propietaria de parquímetros, entendidos éstos como máquinas destinadas a regular mediante pago el tiempo de estacionamiento de los vehículos en la vía pública, así como el software asociado a los equipos.

La entidad consultante ha recibido una oferta de una empresa de nacionalidad española, por la cual la entidad consultante ejercerá de arrendadora, alquilando a la empresa española sus parquímetros así como el software asociado a los equipos. La empresa española colocará los parquímetros alquilados en la vía pública y efectuará la correspondiente explotación de los mismos. Las posibles averías y reparaciones de las que deban ser objeto los equipos, serán llevadas a cabo en los talleres del arrendador en Francia.

Por tanto, la única actividad a desarrollar por la entidad consultante es el alquiler a una empresa residente en España de dichos parquímetros, siendo esta última la encargada de su explotación y mantenimiento in situ.”

La DGT inicia su análisis dilucidando si un parquímetro, como tal, deber ser considerado como bien mueble o inmueble. En este sentido y de acuerdo con lo recogido tanto en el artículo 6 de la Ley de IVA, como de lo definido en el Diccionario de la Real Academia Española, se concluye que los parquímetros tendrían la consideración de bien mueble en la medida en que los mismos pueden separarse de la vía pública sin quebranto ni deterioro de los mismos.

Una vez aclarada la naturaleza de los parquímetros, la DGT continua analizando si la prestación de servicios consistente en el alquiler de los mismos, se encuentra o no localizada en Territorio de Aplicación del IVA (TAI). En este sentido y en virtud de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley de IVA, al tratarse de una prestación de servicios realizada entre dos empresarios o profesionales, dichos servicios de alquiler se entenderán localizados en sede del destinatario, es decir, en el presente caso en el TAI.

Por último, y en lo relativo a la forma de emitir la factura, la entidad consultante desea conocer si debe o no repercutir IVA en la misma. En este sentido y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno de la Ley de IVA, dado que el prestador del servicio se encuentra establecido en Suiza y el receptor del mismo en España, será este último quien, en aplicación de la conocida como regla de inversión del sujeto pasivo, se considere como sujeto pasivo de la operación. En este sentido éste deberá proceder con la auto-repercusión del IVA correspondiente.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1873-14, de 14 de julio de 2014.

Modificación de la base imponible – Operación compra de dos fincas – Novación de contrato.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la procedencia de la modificación de la base imponible en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante otorgó una opción de compra sobre dos fincas en favor de otra entidad por un precio, devengándose el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente en el momento de su concesión. Con posterioridad, bajo el cumplimiento de una serie de condiciones, se pacta una novación del contrato originario de otorgamiento de opción de compra reduciendo el precio de la misma.”

La DGT comienza su análisis señalando que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80. Dos de la Ley de IVA, se procederá a la modificación de la base imponible, entre otros cuando con arreglo a Derecho o a los usos de comercio se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

En este sentido, dado que se ha suscrito un contrato de novación en virtud del cual se modifica el precio originario del derecho de opción el cual, en caso de que se cumplan una serie de condiciones, se verá reducido, entiende la DGT que, la consultante habrá de efectuar la modificación de la base imponible como consecuencia de la reducción del precio, expidiendo y entregando a la optante una factura rectificativa donde se haga constar la nueva base imponible y, por consiguiente, la rectificación de la cuota inicialmente repercutida.

En cuanto a la regularización que dicha modificación de la base imponible lleva aparejada, entiende la DGT que, de acuerdo con su criterios asentados, considerando que en el supuesto analizado no ha habido ingreso indebido alguno, la consultante deberá rectificar la repercusión efectuada en el momento de la concesión de la opción de compra, regularizando la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. Al mismo tiempo, deberá reintegrar a la optante el importe de las cuotas inicialmente repercutidas en exceso.

En este sentido, dicha minoración deberá quedar reflejada, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 24 del Reglamento del IVA en la correspondiente factura rectificativa emitida por parte de la entidad consultante.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1913-14, de 16 de julio de 2014

Sujeción – autoconsumos – Comedores sociales de una fundación

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de los servicios prestados por la consultante, fundación que recibe donaciones de alimentos por empresas productoras y comercializadoras de alimentos, destinándose dichos alimentos a comedores sociales por la consultante.

En primer lugar, en relación con la condición de empresario o profesional a efectos del IVA de la fundación, la DGT señala que en la medida en que ésta, que no tiene naturaleza mercantil, sólo realice 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 y, por tanto, sus operaciones no estarían sujetas al Impuesto ni podría deducir cuota alguna soportada por dicho Impuesto, sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo. En este sentido, apunta la DGT que debe llegarse a la lógica conclusión de que en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto.

En lo que respecta a las entregas de alimentos efectuadas tanto por las empresas suministradoras a la fundación como por ella misma, en el supuesto de que las empresas productoras de productos alimenticios entreguen gratuitamente alimentos a la entidad consultante, las entregas gratuitas de los citados alimentos estarán sujetas como autoconsumo, siempre que la empresa productora se haya podido deducir total o parcialmente el Impuesto soportado en su adquisición.

No obstante lo anterior, las entregas gratuitas de alimentos realizadas por la entidad consultante no estarán sujetas como autoconsumo siempre que la consultante no se haya podido deducir ni siquiera parcialmente el Impuesto soportado en su adquisición.

En lo que respecta a la base imponible, cuando se trata de operaciones a título gratuito sujetas al impuesto, en el caso de entrega de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferente se tendrá en cuenta la alteración del valor de los bienes derivada de la proximidad de la fecha de la entrega a la fecha de consumo preferente del producto, en aplicación de la regla especial de valoración de las operaciones de autoconsumo.

Finalmente, señala la DGT que las empresas productoras de productos alimenticios deberán emitir factura por las entregas de alimentos y proceder, de esta manera, a efectuar la repercusión del impuesto sobre el destinatario de la misma.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1974-14, de 23 de julio de 2014.

Sujeción operaciones realizadas por un centro de investigación - Entidades duales –derecho a la deducción.

A través de esta contestación a consulta, la DGT resuelve sobre la deducibilidad del Impuesto soportado por la realización de una determinada dicha inversión. Específicamente, la consultante es una asociación empresarial sin ánimo de lucro reconocida como Centro Tecnológico que tiene previsto suscribir un convenio de colaboración con las

administraciones públicas para la financiación de la construcción y equipamiento de un centro de tecnología avanzada de investigación.

En particular, dichas obras serán financiadas en un 20% por una Comunidad Autónoma y en un 80% con cargo a los fondos FEDER, gestionándose dicha subvención a través de un Ministerio.

En el caso planteado, declara la DGT que a la entidad consultante ha de reconocérsele la condición de empresario, pues ordena por cuenta propia factores de producción con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios mediante la correspondiente contraprestación, en particular por lo que respecta a la prestación de servicios de consultoría, asistencia técnica y asesoramiento tecnológico, desarrollo de proyectos de investigación y desarrollo para empresas, servicios analíticos de laboratorio, etc., por los cuales, se señala en el escrito de consulta, recibe la correspondiente contraprestación.

Por lo que respecta a la actividad de investigación también desarrollada por la consultante, tanto básica como aplicada, dicha investigación se desarrolla en el ejercicio de una actividad económica, tanto si se realiza por una entidad pública como privada. Sin embargo, lo anterior no obsta para que, en el caso de que dicha actividad se llevara a cabo sin que mediara contraprestación por la misma, tal actividad quede fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.

Hay que tener en cuenta en este sentido que la sujeción al Impuesto de las operaciones desarrolladas por determinadas entidades no puede predicarse tomando como referencia el total de las mismas, sino que es posible y necesario separar aquéllas incluidas en el ámbito de aplicación del Impuesto de aquellas otras que se sitúan al margen del mismo.

En concreto, la actividad de investigación llevada a cabo por la asociación consultante es una actividad que puede ser desarrollada a título oneroso o bien a título gratuito como consecuencia de su calificación como Centro Tecnológico, según lo establecido en el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre.

En este caso, la asociación consultante realiza, a título oneroso, proyectos de investigación, desarrollo e innovación propios y específicos para empresas. Sin embargo, también constituye el objeto de esta asociación el contribuir al beneficio general de la sociedad y a la mejora de la competitividad empresarial mediante la generación de conocimiento científico, realizando para ello actividades de I+D+i y desarrollando su aplicación sin percibir contraprestación alguna por la realización de dicha actividad.

En este sentido, la entidad consultante va a emprender un proyecto de construcción y equipamiento de un centro de investigación que no constituye un proyecto generador de ingresos de los previstos en el artículo 55 del reglamento (CE) 1083/2006, del Consejo, de 11 de julio de 2006,

según el cual “a efectos del presente Reglamento, se entiende por proyecto generador de ingresos cualquier operación que incluya una inversión en infraestructura cuya utilización esté sujeta al pago directo de una tasa por parte de los usuarios o cualquier operación que incluya la venta o el arrendamiento de terrenos o inmuebles o cualquier suministro de servicios prestados a título oneroso.”

De acuerdo con lo anterior, establece la DGT que cuando la consultante realice actividades de investigación sin que medie contraprestación, tales actividades quedarán fuera del ámbito del IVA. Es decir, cuando la consultante desarrolle proyectos de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, tal actividad quedaría no sujeta, sin perjuicio de que esta actividad pueda tener la calificación de actividad económica.

En contra, cuando la consultante realice proyectos de investigación a cambio de una contraprestación fijada en condiciones de mercado, dichas operaciones sí estarán sujetas al IVA.

La anterior conclusión resultará igualmente aplicable a aquellos proyectos de investigación básica que, aun no obteniéndose de los mismos un resultado o producto inmediato que pueda destinarse a ser cedido a terceros, tienen como finalidad última intervenir en el mercado en un futuro más o menos incierto, es decir, subyace un ánimo eminentemente empresarial aunque exista cierta incertidumbre sobre el momento en que dichos resultados puedan ser introducidos en el mercado mediante su correspondiente contraprestación.

De acuerdo con lo previamente expuesto, la asociación consultante puede realizar tanto operaciones no sujetas como operaciones sujetas al Impuesto. Dentro de estas últimas, a su vez, puede realizar tanto operaciones no exentas como operaciones exentas en virtud de lo establecido por el artículo 20.Uno.12º de la LIVA.

Resuelve la DGT que, en esta situación, sólo cabrá plantearse la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a las actividades desarrolladas por la entidad por lo que respecta a sus operaciones empresariales sujetas y no exentas. Las cuotas soportadas correspondientes a los bienes y servicios destinados al ejercicio de operaciones no sujetas o sujetas y exentas no serán deducibles.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1975-14, de 23 de julio de 2014.

Devengo – Consideración de los servicios de cesión de derechos de propiedad intelectual como servicios de tracto sucesivo – Tipo impositivo.

La DGT analiza la aplicación de la regla de devengo del artículo 75.Uno.7º de la LIVA a los servicios prestados por una entidad gestora de derechos de propiedad intelectual, según la siguiente descripción de los hechos: *“El consultante es un ayuntamiento que promueve, puntualmente, la celebración de determinados conciertos y representaciones culturales sujetos al pago de derechos de autor, cuya percepción gestiona determinada entidad de gestión de derechos de autor. Por cada concierto, recital o representación, la citada entidad factura sus servicios aplicando el tipo impositivo vigente en el momento de expedir la factura y no el que estuvo vigente en el momento del evento, por entender ésta última que presta servicios de tracto sucesivo.”*

La DGT desglosa las pautas necesarias a seguir para considerar que un servicio se trata como un servicio de tracto único si bien de duración prolongada en el tiempo o, por el contrario un servicio de tracto sucesivo.

Para ello, en primer lugar, se cita el informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios, el cual señala lo siguiente:

“La distinción entre el arrendamiento de servicios, locatio conducto operarum, y el arrendamiento de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo “(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.”

Asimismo, la DGT cita el informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, de fecha 26 de septiembre de 2011, en cuanto a la consideración como de tracto

sucesivo de las operaciones objeto de consulta relativas a dicho informe, el cual establece lo siguiente:

“En nuestro informe de 18 de octubre de 2010 a ese centro directivo sobre los criterios que ha de reunir un contrato para ser calificado de tracto sucesivo señalamos lo siguiente:

No existe en nuestra legislación civil una configuración legal de la distinción entre contratos de tracto único y de tracto sucesivo, tampoco hay una doctrina jurisprudencial general sobre los requisitos que ha de reunir cada contrato para poder calificarse como de tracto único o sucesivo, sin perjuicio de pronunciamientos singulares sobre las distintas tipologías contractuales.

En suma, la distinción entre contratos de uno u otro carácter es esencialmente de elaboración doctrinal. (...)

En definitiva, el contrato de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se dilata en el tiempo, de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.

Determinada la construcción doctrinal, su generalidad ha de ser objeto de concreción particular en la interpretación singular de cada relación contractual, sin que pueda determinarse a priori una relación pormenorizada y limitada de características de los contratos de tracto sucesivo.”

Por otro lado, la DGT trae a colación la resolución de 26 de enero de 2010, del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), que estableció lo siguiente:

“Debemos distinguir, pues, a efectos de devengo entre operaciones de tracto sucesivo y los contratos de resultado de duración prolongada en los que, se van produciendo actuaciones que dan lugar a pagos, pero que no son el objeto del contrato, que contempla la finalización de una obra.

En los contratos de ejecución de obra, cuya prestación es un resultado futuro, la dilación en el tiempo es necesaria para la producción de la obra, en la medida en que la propia prestación define el tiempo de duración, pero su ejecución no es única. Por ello, no es imaginable un contrato de ejecución de obra de duración indefinida, como sí puede ocurrir en las operaciones de tracto sucesivo.

Estas últimas son aquellas que imponen al deudor un comportamiento permanente o actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. El cumplimiento del contrato exige que el prestador realice una serie de actos de ejecución, repetidos e iguales. En el contrato de tracto sucesivo la función económico social del mismo impone una duración sostenida en el tiempo. La dilación en el tiempo, a diferencia de lo que ocurre con un contrato de resultado futuro y de duración prolongada, si bien conveniente

para las partes, no es necesaria. Esta puede ser definida por las partes sin que ello afecte a la prestación, y puede ocurrir que se prolongue indefinidamente en el tiempo.

Pues bien, aplicar las reglas de devengo previstas en la Ley 37/1992 para las operaciones de tracto sucesivo, a todas las operaciones que se prolonguen en el tiempo y den lugar a pagos parciales, equivale a ignorar la diferencia entre las distintas operaciones y obligaciones en el sentido apuntado.”

Asimismo, se apunta que el TEAC en su resolución, de fecha 23 de marzo de 2010, en su fundamento jurídico octavo, declaró lo siguiente:

“La respuesta debe ser negativa. La diferencia entre las obligaciones transitorias y de tracto sucesivo estriba en que en las primeras la prestación ha de ser realizada en virtud de un acto aislado o de varios actos aislados, y que se extinguen tan pronto como dichos actos han sido cumplidos.

Por el contrario, son obligaciones de tracto sucesivo aquéllas que imponen al deudor actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. Son características de estos contratos:

- a) Los actos de ejecución reiterada son iguales e idénticos entre sí, lo que diferencia de las obligaciones múltiples (o compuestas) conjuntivas.*
- b) Dichos actos se repiten en el tiempo a lo largo de la duración del contrato.*

Lo que distingue a las obligaciones de tracto único de las de tracto sucesivo no es, pues, la duración del contrato, o que la prestación deba ser cumplida en virtud de uno o varios actos, sino que dichos actos son iguales y repetidos en el tiempo.

Así, un contrato de ejecución de obra es un contrato prolongado en el tiempo, y la prestación entraña una serie de actos de ejecución, pero no se trata de obligaciones de tracto sucesivo consistentes en la repetición en el tiempo de actos idénticos.”

En aplicación de todo lo expuesto, resuelve la DGT que la prestación de servicios, consistente en la cesión de derechos de autor, que una determinada entidad de gestión de derechos de autor efectúa para un Ayuntamiento relativa a un concierto, recital o representación concreta y determinada, no tiene la consideración de prestación de servicios de tracto sucesivo y, por tanto el devengo se producirá cuando se presten los servicios de cesión de los citados derechos.

A resultas de lo anterior, la DGT concluye que el tipo impositivo aplicable será aquel que esté vigente en la fecha del devengo del Impuesto, y no el que pueda estar vigente en la fecha de expedición de la factura.

IV. World WAT News - Julio

- 1. Mexico - A list of companies suspended from the IMMEX Program has been published. The twelfth modification to the Foreign Trade Rules has been published, including certain VAT and excise tax measures. A further list of companies qualifying for VAT and excise tax certification has been published.**

Publication of companies suspended from IMMEX Program

On 20 June 2014, the Ministry of Economy published in the Federal Gazette the list of companies that have been suspended from the IMMEX Program because they have not presented their Foreign Trade Annual Report, and those suspended because they have not complied with all their Taxpayers' Registry obligations.

Affected companies must correct their omissions before 30 August 2014 to reactivate the benefits granted under the IMMEX Program (such as importing raw materials without the payment of VAT, amongst others), otherwise, their IMMEX Program status will be cancelled on 1 September 2014 by way of resolution issued by the Ministry of Economy, which will be published in the Federal Gazette.

If a company's IMMEX Program status is cancelled, the company must pay all the duties and taxes on temporarily imported raw materials and assets that were deferred under the IMMEX Program.

Twelfth modification to the Foreign Trade Rules

On 4 July 2014, the Ministry of Finance published in the Federal Gazette the twelfth modification to the Foreign Trade Rules, which came into effect on 7 July 2014, except in certain cases.

The most significant changes include the following:

- Customs brokers may appoint a representative in case of death, permanent disability or voluntary permission;
- To promote efficiency in customs clearance, the customs authorities have set working days and hours as Monday to Saturday from 9:00 to 12:00 for goods classified as boats and vehicles;
- For goods classified as chemicals, weapons, ammunition or explosive goods, the trademark must be declared upon importation;
- The Ministry of Economy has redefined the information that must be considered as 'data of national interest', and that must be reported by importers and exporters in their customs documents. 'Data of national interest' now includes a description of the goods, the quantity of the

goods, and origin of the goods. Previously, the value of the goods was also considered to be data of national interest.

The following changes were also published regarding VAT and excise tax (ET) certification requirements:

- The requirement to have the positive opinion of the tax duties for partners, shareholders, sole administrators, legal representatives and members of the board is confirmed.
- IMMEX Program companies must submit the value of social security contributions paid for their personnel for the two months before the date of the application.
- The requirement to include photographs as part of the productive process description has been eliminated.
- The authorities have set a 60 working day period to submit the renewal of the VAT and ET certification, instead of the original 30 working days.
- Similarly, there is now a 40 working day period in which the authorities must issue a resolution for the renewal, instead of the original 20 working days.
- The obligation to report any change to the partners, shareholders, sole administrator or board of directors and legal representatives, as well as changes to foreign clients and suppliers, and to domestic suppliers, must be reported monthly instead of six monthly.
- The latest report of balances of temporarily imported goods at 31 December 2014 in respect of which VAT credit has been granted must be submitted by 15 January 2015.

Publication of list of companies granted VAT and ET certification

On 4 July 2014, the Ministry of Finance published on its official website a list of 242 companies that have been granted VAT and ET certification and that will consequently be granted VAT and ET credit for their temporary imports from 1 January 2015.

The breakdown of companies by rating is as follows:

- 103 companies with an AAA rating (this certification is valid for a three year period from 1 January 2015);
- 15 companies with an AA rating (this certification is valid for a two year period from 1 January 2015);
- 124 companies with an A rating (this certification is valid for a one year period from 1 January 2015).was proposed in the 2014 Canadian Federal Budget that closely related entities that elect to have supplies

made between them treated as being made for no consideration (and therefore not subject to sales tax) must file the section 156 election forms with the tax authorities.

2. United States - The US Court of Appeals for the Federal Circuit has ruled on the tariff classification of certain sportswear. US export controls on cloud computing remain cloudy.

US Court of Appeals for the Federal Circuit rules on tariff classification of certain sportswear

On 20 June 2014, the US Court of Appeals for the Federal Circuit (CAFC) held that football jerseys, pants and girdles are properly classified as articles of apparel rather than sporting equipment.

The Harmonized Tariff Schedule of the United States (HTSUS) classifications applicable to apparel typically carry significant duty rates, while the HTSUS provision for sporting equipment is duty free. In *Riddell, Inc. v. U.S. (Riddell)*, the CAFC sets out a 'common sense' approach to this long-standing tariff classification issue. The CAFC articulated its 'strong general rule' that 'sports equipment' does not include an article that would be understood as clothing in its imported condition, even when the clothing is designed exclusively for use in a particular sport.

For an item to be considered 'sporting equipment,' it would not be 'apparel-like' and would be almost exclusively protective in nature. The CAFC identified examples of such 'sporting equipment' as padded hockey pants in which the foam padding and plastic guards constitute over 80% of the total weight of the hockey pants, as well as motor-cross jerseys, pants and motorcycle jackets that contain padding that accounted for 50% of the total weight of the clothing. However, the CAFC did not establish a percentage of protective padding that must be incorporated into clothing for it to be considered sporting equipment. The approach articulated in *Riddell* suggests that if the apparel article is worn exclusively for protection, it is more likely to be classified as sporting equipment.

US export controls on cloud computing remain cloudy

On 27 May 2014, the US Department of State's Directorate of Defense Trade Controls (DDTC) issued a non-binding advisory opinion to a cloud computing security company on its use of 'tokenization' to secure technical data that is controlled by the International Traffic in Arms Regulations (ITAR).

Tokenization is a technology that substitutes actual data (e.g., a credit card number) with a token (a series of numbers with no external value). The company's software creates a token for ITAR-controlled technical data while the actual ITAR-controlled technical data remains on a US-based server that is subject to access controls.

In its advisory opinion, the DDTC stated that “tokenization may be used without a license to process controlled technical data using cloud computing applications even if the cloud computing provider moves tokenized data to servers located outside the US provided sufficient means are taken to ensure the technical data may be received and used only by US persons who are employees of the US government or directly employed by a US corporation.” (Emphasis added). However, the DDTC would have to separately authorize transfers of the technical data to foreign persons.

In a separate statement posted on 10 June 2014, the DDTC clarified its position and advised the public that its advisory opinion is not intended to imply that ‘sufficient means’ to accomplish the required security levels even currently exist, nor is the DDTC’s opinion meant to suggest that tokenization, alone, is sufficient to achieve the required security levels.

3. China - The Chinese VAT rate structure has been simplified. The China-Iceland and China-Switzerland Free Trade Agreements have come into effect.

VAT levy rates simplified and unified

China’s Ministry of Finance and State Administration of Taxation (SAT) announced on 17 June 2014 that the VAT levy rates of 6% and 4% both have been reduced to 3% as from 1 July 2014 (Caishui 2014 No. 57).

Caishui 57 is aimed at simplifying and unifying the various reduced VAT levy rates into one. The rate reduction may benefit certain companies such as producers of tap water and certain biological products, small-scale hydropower enterprises, etc.

The details are:

- The VAT levy rate for certain self-produced goods sold by general VAT payers (e.g., electricity generated by small-scale hydropower enterprises, qualified biological products, commodity concrete, tap water, etc.) is reduced from 6% to 3%.
- The VAT levy rate for certain goods sold by general VAT payers is reduced from 4% to 3%, including:
 - Goods sold on consignment by consignment shops; and
 - Unredeemed pawn goods sold by pawn shops.
- The VAT levy rate for the following goods is changed from 4% (with a deduction of 50%) to 3% (reduced to 2% for calculation purposes):
 - Self-used fixed assets sold by general VAT payers where input VAT has not been credited;
 - Secondhand goods; and

- Self-used fixed assets sold by general VAT payers where the assets were acquired or self-produced before the local implementation of a consumption-type VAT system.

Further, SAT released Bulletin 2014 No.36, which announced that the simplified and unified VAT levy rates also apply to the following, so that the aim to simplify and unify the various reduced VAT levy rates into one is formally completed:

- The VAT levy rate for goods that are temporarily sold by general VAT payers outside the registered province/city is reduced from 6% to 3% in the local province/city where the goods are sold.
- The VAT levy rate for taxable goods trusted for auction is reduced from 4% to 3%.
- The VAT levy rate for human blood for non-clinical use sold by general VAT payers through plasma collection stations is reduced from 6% to 3%.

Free Trade Agreements

China and Iceland

The China-Iceland Free Trade Agreement (CIFTA), which was signed on 15 April 2013, came into effect from 1 July 2014.

Under the terms of CIFTA:

- 81.56% of Iceland's exports to China should enjoy tariff-free access to China, mainly including sea goods and processing products.
- 99.77% of China's exports to Iceland should enjoy tariff-free access to Iceland, mainly including textile and apparel, machinery products, and other light industrial products.

Apart from the origin requirements and direct consignment rules under the bilateral FTAs, Chinese importers need to pay attention to the specific local requirements from China Customs when applying the above rules for products to be eligible for preferential tariff treatment.

China and Switzerland

As reported in a previous edition of this newsletter, the China-Switzerland Free Trade Agreement (CSFTA), which was signed on 6 July 2013, has entered into effect as from 1 July 2014.

Under the terms of the CSFTA:

- 84.2% of Switzerland's exports to China should enjoy tariff-free access to China, mainly including sea products, food, agriculture products, metal products, and textile and apparel.
- 99.7% of China's exports to Switzerland should enjoy tariff-free access to Switzerland, mainly including textile and apparel, machinery products, metal products, food and agriculture products.

Apart from the origin requirements and direct consignment rules under the bilateral FTAs, Chinese importers need to pay attention to the specific local requirements from China Customs when applying the above rules for products to be eligible for preferential tariff treatment.s.

4. India - The Union Budget for the financial year 2014-15 was presented on 10 July 2014. There have been court cases on service tax in relation to online database access, the excise duty treatment of set top boxes, and the customs duty classification of coal.

Highlights of indirect tax changes in Union Budget

The Union Budget for the financial year 2014-15 was presented on 10 July 2014; the highlights, including indirect tax highlights, can be accessed [here](#).

No service tax chargeable on India branch office for online database access or retrieval services received by overseas head office

British Airways, UK had entered into agreements with foreign based Computer Reservation Systems (CRS) for the procurement of services. These services were in the nature of the online maintenance of a database regarding their flights, schedules etc., and making such information available to their agents located all over the world, including India.

The tax authorities contended that the services of CRS companies were used in India by agents appointed by British Airways, India (the branch office of British Airways, UK). Since such services were received and consumed by British Airways, India, they were to be taxable in their hands as the service recipient.

Rejecting the contention of the tax authorities, the Larger Bench of Tribunal observed that the service recipient was the person who was legally entitled to the provision of the service and obliged to make payment for the same, which in this case was British Airways, UK. Thus, it was held that no service tax was payable by British Airways, India.

Cost of remote control, viewing card and software supplied free of cost to manufacturer to be included in value of set top box for excise duty purposes

In the case of Jabil Circuit India Pvt. Ltd, it was observed that the manufacturer of a set top box did not include the cost of the remote control, viewing card and software, that were supplied free of cost to them in the

value of the set top box, for the purposes of payment of excise duty. The exclusion was on the grounds that the items were not an integral part of the set top box and the set top box could be considered to be complete even without them.

The Tribunal observed that:

- The remote control, though an accessory, was an additional feature providing value in addition to the set top box;
- The viewing card was a key component and an active security device of the set top box;
- The software was incorporated in the flash memory chip that was soldered onto the Print Circuit Boards of the set top box.

It was held that the remote control, viewing card and software were an integral part of the set top box and their cost was to be included in the excisable value of the set top box.

Imported coal having chemical properties in excess of the prescribed limits to be classified as bituminous coal and not as steam coal

Subsequent to the introduction of a concessional rate of customs duty on steam coal, which resulted in a disparity in rate with customs duty on bituminous coal, the classification of coal has been a matter of dispute.

In the case of Coastal Energy Pvt. Ltd. the importer had classified a certain variety of coal as steam coal (although the chemical properties of the coal as given in Customs Tariff law was that of bituminous coal) on the grounds that in trade parlance, steam coal could be bituminous coal also, and vice versa. It was also contended that the intention of the law maker in granting the concessional rate was to give relief to domestic power producers, and denying them the benefit of the concession would defeat the intention of the legislature.

Rejecting the contention of the importer, the Tribunal held that provided the imported coal was covered by the definition of bituminous coal as given in Customs Tariff law, i.e., had the chemical properties in excess of the prescribed limit, it should be classified as bituminous coal, and should not be entitled to the concessional rate of custom duty available for steam coal. Postscript: Differential customs duties on various types of coal have been unified into a single duty rate structure in Budget 2014-15 announced on 10 July 2014.

5. Japan - There is an update on the proposed JCT regime for digital services.

The government Tax Commission has announced further specifics of a new Japanese Consumption Tax (JCT) regime for the taxation of digital services, proposed for 2015 tax reform.

As reported in an earlier edition of this newsletter, the initial draft of the regime was released in April 2014. In the latest International Taxation Group meeting held on 26 June, the Tax Commission confirmed that the changes would be included in tax reform proposals for 2015.

The regime will (i) categorize the supply of digital items as the provision of services, and (ii) change the place of supply of services when the location of service performance is unclear or when the services are conducted on a cross-border basis, to where the main office of the recipient is located (destination principle). Also, to ensure that JCT is effectively reported and paid by overseas suppliers, a reverse charge mechanism will be introduced for business to business (B2B) transactions.

In addition, the Tax Commission indicated that they would add the following provisions to JCT law along with the proposed changes in order to avoid any confusion over the definition of 'cross-border services':

- Include in JCT law a provision stating that the following transactions will not be considered as 'cross-border services,' and therefore will remain outside the scope of JCT under the new regime:
 - The provision of legal consulting, agency or intermediary services, or services consisting of the collection, organization and analysis of information related to foreign countries, which are finalized outside of Japan upon request from Japanese customers, when the relevant deliverables or reports are delivered to customers via telecommunications networks;
 - The provision of services conducted in a foreign country related to the purchase, management or transfer of financial assets, etc., located in the country, when the relevant account statements, etc., are delivered to Japanese customers via telecommunications networks.
- Include in JCT law a provision clarifying that the new regime will also apply to cross-border intercompany transactions (e.g., provision of uniform training programs to group subsidiaries, centralized procurement and supply of uniform IT systems for group subsidiaries).

However, it should be noted that if a service that is finalized outside Japan and therefore appears to fall into 1.a. above is effectively a part of services performed in Japan, these services may be considered to constitute a single transaction performed on a cross-border basis (e.g., development of IT systems for implementation in Japan, provision of services to incorporate R&D efforts into manufacturing processes used in Japan). In this case, the

destination principle would apply, and the entire transaction would be deemed to take place at the main office of the service recipient in Japan.

Also, the Tax Commission decided on several measures regarding a reverse charge mechanism:

- Foreign suppliers must notify Japanese recipients that a reverse charge applies to the transaction.
- Japanese recipients that satisfy certain conditions, such as those with a taxable sales ratio of 95% or more, will be allowed to deem the amount of output JCT on the transaction as equal to the amount of the corresponding input JCT, and be exempt from reporting them on a JCT return.

Further, the government is reportedly discussing a special rule for foreign suppliers regarding the determination of their JCT status. Currently, whether an enterprise has JCT filing obligations is basically determined by whether it had JCT taxable sales of more than JPY 10 million in its base period (the fiscal year two fiscal years prior to the current fiscal year). This current rule would allow large companies already earning significant sales revenue from Japanese consumers to enjoy a two-year JCT exemption period under the proposed regime. To prevent this, the government is considering a special rule for foreign suppliers, which requires them to use, instead of JCT taxable sales, the sales from business to consumer (B2C) supplies in Japan during their base period to determine whether they are required to file and pay JCT for the current fiscal year.

6. Philippines - Philippines Customs propose pre-shipment inspection for all containerized cargo. Release of preferential duty rate under China-Swiss Free Trade Agreement.

The Philippines Bureau of Customs (BOC) have proposed an expansion of the Pre-shipment Inspection (PSI) requirements to include all imported containerized cargoes under a draft Customs Administrative Order (CAO). This move is part of BOC's efforts to combat incorrect customs declarations, and in particular undervaluation of imported goods, which result in significant revenue leakage.

The more stringent PSI requirements are expected to be effective from September/October 2014. Once ratified, all imports (including containerized cargoes) destined for the Philippines will have to undergo a pre-shipment inspection for 15 key data elements (e.g., HS Classification, Description of goods, Price) by an Accredited Cargo Surveyor (ACS) at the country of export. Companies who fail to comply with the PSI requirements can be fined and/or have their import rights cancelled.

Currently, the draft CAO exempts the following shipments from PSI:

- Air shipments
- Containerized shipments of Super Green Lane (SGL) members
- Consolidated shipments or loose container load shipments with 3 or more consignees
- Importations of Customs Bonded Warehouses
- Importations covered by an import or admission permit and bound for the Philippine Economic Zone Authority (PEZA)
- Importations by government agencies, government owned and controlled corporations (GOCCs) and other government instrumentalities, except the importation of rice by the National Food Authority.

This listing may be revised when the final CAO is released.

7. Singapore - Full Implementation of the Advanced Export Declaration (AED) in Singapore effective 1 October 2014. Singapore and Hong Kong signed a Mutual Recognition Arrangement on 27 June 2014 to enhance supply chain security and facilitate trade between the two countries.

Full Implementation of Advanced Export Declaration effective 1 October 2014

The Advanced Export Declaration (AED), whereby all exporters are required to submit export declarations to Singapore Customs before the physical export of goods, will be fully implemented from 1 October 2014.

The export reporting timelines under the AED are as follows:

Type of goods / mode of transport	Before AED implementation	After full AED implementation (effective 1 October 2014)
Strategic goods (individual and bulk permits)		
Dutiable		
Controlled	Before export	Before export
By road		
By rail		
Non dutiable, non controlled, by seal-air	Up to 3 days after export	Before export*

* Singapore Customs has recommended that:

- For air freight – export declarations are submitted to them before cargo is lodged with the ground handling agents (GHAs)
- For sea freight – export declarations are submitted to them before cargo arrival at the port gates.

Companies exporting goods from Singapore are encouraged to assess their internal processes and systems to ensure that appropriate updates and/ or enhancements have been put in place to ensure that they can satisfy the AED requirements by 30 September 2014.

Signing of Singapore-Hong Kong Mutual Recognition Arrangement

Singapore and Hong Kong signed a Mutual Recognition Arrangement (MRA), on 27 June 2014, to enhance supply chain security and facilitate trade between the two countries.

With the Singapore-Hong Kong MRA in place, traders under the Secure Trade Partnership (STP) and the Authorized Economic Operator (AEO) in Singapore and Hong Kong respectively, shall be recognized as compliant and low-risk traders when trading in the partner country.

Under the STP program, companies shall either be awarded the STP or STP-Plus status, depending on their implemented internal controls, which are assessed by Singapore Customs, against a set of assessment criteria such as conveyance security. Companies with the STP-Plus status shall enjoy full recognition by the Hong Kong Customs and Excise Department (HK C&ED), and could benefit from faster border clearance into Hong Kong.

Similarly, under the AEO program in Hong Kong, companies are either classified as Tier 1 or Tier 2. Companies under either tier shall be recognized by Singapore Customs, and thus could enjoy fewer border checks and quicker clearance when goods are imported into Singapore.

8. Belgium - A website has been launched with information on the Mini One Stop Shop scheme. The VAT authorities have published an administrative decision regarding the VAT treatment of the supply of catering services.

Mini One Stop Shop simplification

The Belgian VAT authorities have launched a website with additional information on the Mini One Stop Shop (MOSS) simplification introduced on a European level for companies registering in Belgium. This simplified procedure has been introduced to deal with the additional administrative burden resulting from the changes in the place of supply rule for telecommunications, broadcasting and electronically-supplied services in a business to consumer (B2C) context.

As of 1 January 2015, the VAT place of supply rule for the following services will change in a B2C context:

- Telecommunications services;
- Radio and television broadcasting services; and
- Electronically-supplied services (e.g., downloading of songs, online data warehousing, subscriptions to newspapers, etc.).

These services, supplied to non-taxable persons (B2C), will, as of 1 January 2015, be subject to VAT where the customer is established, has a permanent address or usually resides.

The main consequence of this new place of supply rule for EU service providers is that they should in principle register and pay VAT on these services in each Member State where their customers are established. As a simplification measure, the MOSS has been introduced on a European level (an extension of the existing simplified regime for non-EU suppliers with respect to electronically-supplied services to EU non-taxable persons). This simplified procedure is optional and allows these service providers to only register for VAT in one EU country, regardless of how many other EU countries they are supplying (to the extent that they are not established in these countries). That country collects and distributes the VAT on behalf of all the other countries, charged at the applicable national VAT rate depending on where the customer belongs.

An EU company planning to make use of the MOSS needs to register in the Member State where that company has established its business (i.e., head office). A non-EU company can choose to register in one Member State where that company has an establishment.

The main highlights with respect to the new MOSS VAT return from a Belgian point of view (i.e., for those registered for MOSS in Belgium) are:

- Quarterly Belgian VAT returns;
- Only online via the Belgian Intervat web portal;
- No Belgian VAT current account required – a unique payment reference will be generated per Belgian VAT return;
- The registration module in Intervat will be available as of 1 October 2014 (registration should be done prior to the quarter in which the company wishes to apply the MOSS);
- The first MOSS-return will have to be filed by 20 April 2015 at the latest.

Catering services: supply of services or supply of goods?

The Belgian VAT administration recently published an administrative decision commenting on the VAT qualification and possible VAT consequences of a number of types of restaurant and catering services.

Supply of goods versus supply of services

Making reference to the CJEU Manfred Bog case (where the court ruled that the activities of a party catering service constitute the supply of a service unless the party catering service does no more than deliver standard meals without any additional elements of supply of services, or in which other special circumstances show that the supply of the food represents the predominant element of a transaction), the Belgian VAT authorities now lists the activities which, in their view, qualify as restaurant and catering services (subject to the 12% Belgian VAT rate, excluding beverages):

- The supply of meals including its serving to the table;
- The supply of prepared meals including the putting at the disposal of an infrastructure (tables, chairs, plates, glasses, etc.) in view of its immediate consumption (e.g., fast food and self-service restaurants);
- The supply of prepared meals including a material intervention at the client's premises (preparation of the meals, serving, the provision of plates, glasses, etc.).

The administrative decision confirms that the supply of meals is to be qualified as a supply of goods if the material interventions referred to above are performed by a person other than the one supplying the actual meals. However, the decision makes explicit reference to the anti-abuse clause in the Belgian VAT Code: "Specifically, in case two persons are related (shareholder, control ...) the supply of meals can be regarded as being a supply of a service. This is for instance the case if a catering service provider establishes a subsidiary whose sole activity is to serve the meals prepared by the mother company".

The 'putting at the disposal of' a catering infrastructure

If the client puts its kitchen and/or other rooms at the disposal of the catering provider for consideration, whereby the catering provider limits its activities to the mere preparation of the meals, the Belgian VAT authorities explicitly accept the qualification as a supply of goods and thus the application of the reduced 6% VAT rate for foodstuffs (again referring to the anti-abuse rules).

If the client puts its kitchen and/or other rooms at the disposal of the catering provider for free, the activities performed by the catering provider qualify as a supply of services. As to the taxable base of this service, the Belgian VAT authorities accept that the costs related to the actual use of the infrastructure are not to be included in the taxable base for the provision of the service (as these costs are already borne by the client directly and should hence not be subject to VAT for a second time). The fact that the client puts his kitchen and/or other rooms at the disposal of the catering provider for free and bears a number of costs directly (without output transaction) will, under these circumstances, not have a negative effect on his right to recover input VAT.

The latter however only applies if and to the extent that the catering provider renders activities to the client itself. If the catering provider also uses the same kitchen for serving other clients, the owner of the kitchen should limit his input VAT recovery on a pro rata basis.

Entry into force

The above decision will enter into force on 1 October 2014. As the date of entry into force is “still relatively far away”, the decision explicitly states no administrative tolerances will be granted.

The entry into force date does not seem to take into account existing contracts.

9. Crimea: VAT rates in the Crimea will be reduced until 1 January 2015.

The Decree of the State Council of the Crimea Republic No. 2093-6/14 of 30 April 2014 has amended VAT rates in the Crimea territory for a period until 1 January 2015.

In particular, the delivery of goods previously taxed at a 20% VAT rate will be taxed at 4%. The delivery of certain goods, in particular, food products, juvenile products, periodic printed publications and medical goods will be taxed at 2% rate (previously the rate was 10%).

This decree came into effect on 30 April 2014.

10. Eurasian Union Treaty between Russia, Belarus and Kazakhstan - The Eurasian Union Treaty between Russia, Kazakhstan and Belarus was signed on 29 May 2014.

The Eurasian Union Treaty between Russia, Kazakhstan and Belarus was signed on 29 May 2014. The Eurasian Economic Union (EAEU) will officially go into effect on 1 January 2015. The creation of EAEU is aimed at promoting integration and free trade between the three member states.

11. European Union - The VAT Expert Group has adopted an Opinion on the definitive VAT regime for the taxation of intra-EU B2B supplies of goods. A study has been launched on the potential cost implications for businesses of changes to the rules relating to the VAT treatment of intra-EU B2B supplies of goods. The European Commission has issued a reminder on the upcoming place of supply changes. The EU VAT Forum has published an interim report regarding the cross-border VAT rulings pilot program.

EU 'VAT Expert Group' opinion on definitive system for intra-EU B2B trade in goods

On 12 June 2014, the EU's 'VAT Expert Group' adopted an [Opinion](#) on the definitive VAT regime for the taxation of intra-EU B2B supplies of goods. Among other things, the Group calls for "... the Commission, the Council i.e. all Member States, and the Parliament to make this a strategic and urgent priority in order to reach an agreement with an implementation plan on the definitive VAT system as soon as possible and by 2019 at the latest."

[EU study on possible changes to the treatment of intra-EU B2B supplies of goods](#)

The European Commission is looking at changing the rules relating to the VAT treatment of intra-EU B2B supplies of goods. It has arranged [for a survey to be undertaken](#) to look at the potential cost implications for businesses, in particular how to reduce costs while ensuring that transacting business is as simple and safe as engaging in domestic transactions.

[European Commission reminder about countdown to 1 January 2015 place of supply changes](#)

The European Commission has issued a [press release](#) about what it describes as the six month countdown to a major change in the EU VAT system, which it considers will ease life for many businesses and ensure fairer revenue distribution between Member States – the 1 January 2015 changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services. The release serves as a useful reminder that affected businesses need to prepare for the changes, which may affect the VAT treatment of their supplies and the way that they account for them to the tax authorities. The associated 'Questions and Answers' paper also refers to the prospect of a wider change, to the treatment of other cross-border B2C supplies generally, which the Commission proposed in 2004 and [which was endorsed by the Commission's high level expert group on taxation of the digital economy when it reported in May](#).

[Cross-border VAT rulings pilot – Interim review](#)

The EU VAT Forum has published an [Interim Report setting out its first evaluation of the VAT cross-border rulings pilot program](#) that started in June 2013. The program allows taxpayers to obtain advance rulings on the VAT treatment of complex cross-border transactions involving any two or more of the 15 Member States that participate in this project (Belgium, Cyprus, Estonia, Finland, France, Hungary, Latvia, Lithuania, Malta, the Netherlands, Portugal, Slovenia, Spain, Sweden and the UK). The Interim Report contains an outline of the rulings given, which include views on the treatment of training and conferences; building renovations; and the VAT treatment of machinery and tires supplied separately and assembled at their destination. A further assessment of the pilot program will take place at the end of this year.

12. Germany - Legislation implementing the Mini One Stop Shop has been implemented in Germany.

The legislation implementing the statutory provisions of the EU VAT Package to change the VAT place of supply rules for telecommunications, broadcasting and electronically-supplied services has been adopted in the German parliament.

In line with the EU provisions, the new rules will come into force on 1 January 2015. German businesses who want to use MOSS simplifications can submit a respective application with the Federal Tax Office as from 1 October 2014.

13. Iceland - The China-Iceland Free Trade Agreement (CIFTA), which was signed on 15 April 2013, came into effect from 1 July 2014.

The China-Iceland Free Trade Agreement (CIFTA), which was signed on 15 April 2013, came into effect from 1 July 2014, see [Free Trade Agreements – China-Iceland](#) for details.

14. Italy - A recent Resolution has clarified certain aspects of e-invoicing and a decree has been published regarding e-invoicing and e-archiving. Proposed simplifications are currently under discussion.

Electronic invoicing

The tax authorities have issued a resolution (no. 18/E dated 24 June 2014) providing clarification regarding electronic invoicing and answers to some questions regarding invoicing obligations.

In particular, amongst other matters, the resolution states that:

- Invoices filed/made available, received and accepted in electronic format by the recipient qualify as e-invoices. Invoices generated in paper format and subsequently (following the legal requirements) transformed into electronic invoices to be electronically filed (for example, through email) can be considered e-invoices.
- If the recipient is not willing to accept the e-invoice received as such, the recipient can print the invoice and store it on paper. The invoice can be considered as a 'paper-format' invoice for the recipient and electronic for the issuer which, in this respect, has to keep it electronically (complying with the corresponding requirements).

The tax authorities have also clarified the requirements for e-invoices (authenticity of origin, integrity of the content and readability) and the suitable instruments to grant them (i.e., the system of business management

respecting certain conditions or qualified electronic signature of the issuer or EDI system).

Finally, there has also been clarification regarding simplified and deferred invoices. In particular:

- Deferred invoices for services rendered can be issued even if only one supply of service is made in a given month;
- Deferred invoicing for services must be supported by suitable documentation identifying the service carried out, the date and contracting parties.

E-invoicing and e-archiving obligations

A decree dated 17 June 2014 published in the Official Journal on 26 June 2014, and in force since 27 June 2014, replaces a previous decree dated 23 January 2004 and provides new rules regarding tax obligations for electronic documents.

In particular, amongst other things, the decree provides that:

- The process of archiving electronic documents must be finalized on an annual basis (even for invoices, which were previously subject to a shorter deadline);
- The obligation to file the imprint (the so called 'impronta') of the electronic archive has been abolished;
- The electronic archiving of documents for tax purposes must be communicated in the annual tax return; and
- Stamp duty on electronic invoices, documents and ledgers (when due) must be paid, in a one-off payment, within 120 days from the end of the fiscal year.

Simplifications proposed by draft legislative decree

A draft legislative decree approved by the government on 20 June 2014, still under discussion, proposes some VAT simplifications. In particular:

- Simplifications to the procedure for claiming a VAT refund, in particular, regarding the requirement to present a guarantee with reference to the VAT credit claimed;
- Transmission to the Italian tax authorities of data included in the 'lettere d'intento' issued (rather than received);
- Transmission on an annual basis of the 'black list communication', increasing the minimum threshold to EUR 10,000;

- Immediate inclusion in the VIES database, upon request;
- Reduction of the information to be included in service Intrastat returns;
- Alignment of the value for 'gifts' for VAT and corporate income tax purposes (to EUR 50);
- Extension of the ability to issue credit notes for VAT purposes to particular cases of uncollected VAT credits, i.e., the taxpayer may issue a credit note relevant for VAT purposes, i.e., not only for income tax purposes, where the VAT has not been paid;
- Alignment of the definition of 'first home' for VAT and register tax purposes.

15. Kazakhstan - Rules for determining excisable goods according to country of origin. Import of combine harvesters and combine harvester modules into Kazakhstan. Export of timber from Kazakhstan.

Excisable goods according to country of origin

Government Resolution No. 507 dated 19 May 2014 has approved rules for determining an additional list of imported goods subject to excise duties according to country of origin. The Resolution entered into force on 18 June 2014.

The rules were drafted in accordance with article 279 of the Tax Code of the Republic of Kazakhstan.

The additional list of imported goods subject to excise duties according to country of origin was drafted by the authorized body for the regulation of trade together with the interested state authorities of the Republic of Kazakhstan.

Import of combine harvesters and combine harvester modules into Kazakhstan

Rules to allocate quotas on the import of combine harvesters and combine harvester modules classified as 8433 51 000 1, 8433 51 000 9 and 8433 90 000 0 have been drafted to implement EEC Council Resolution No. 143 dated 25 June 2013 and Government Resolution No. 616 dated 5 June 2014. The Resolution entered into force on 5 June 2014.

Among others, the Rules have set quotas for the year in question as follows:

- 30% – participants of foreign activities;
- 70% – historical customers.

Import quota (pieces)		
2014	2015	2016
300	309	204

Export of timber from Kazakhstan

Government Resolution No. 578 dated 29 May 2014 has restricted timber exports to 2,360 m³ (CU FEA CN Code 4407 10) to Afghanistan, for six months. The Resolution entered into force on 18 June 2014.

16. Netherlands - Pension fund administration has been removed from the cost sharing exemption.

As part of a wider reform of the Dutch pension system, the Dutch government announced that it will remove pension fund administration from the cost sharing exemption.

Currently several Dutch pension fund administrators apply the cost sharing exemption on services to pension funds to minimize irrecoverable VAT at the level of the pension fund. According to the Ministry of Finance, the application of the cost sharing exemption on these types of services results in a distortion of competition, and the services should therefore be excluded from the exemption.

17. Poland - A draft framework of amendments to the VAT Act has been presented, including the reverse charge mechanism, joint responsibility, and pro-rata deduction.

Recently a draft framework of amendments to the Polish VAT Act was presented.

The proposed changes are planned to enter into force on 1 January 2015. However, the proposals are only a framework (and are not even yet a draft law) and it is difficult to state at this time what the final provisions will look like and when they will be finally implemented into the Polish VAT regulations.

This draft framework, among others matters, proposes the implementation of new regulations in the following areas:

Obligatory reverse charge mechanism

The draft framework presents three main changes with respect to the obligatory reverse charge regulations currently in force. In particular, it is proposed that the obligatory reverse charge mechanism would only apply to goods specified in the respective attachment to the Polish VAT Act, provided they are supplied to active VAT payers and the daily value exceeds PLN 20,000 (approx. EUR 4,900).

In addition, the obligatory reverse charge mechanism is to be extended to the following types of goods: gold, some new groups of steel products, and mobile phones.

Finally, VAT payers making the above-mentioned supplies would be obliged to file to the tax office collective information (similar to EU Sales/ Purchase Listings) providing information on the amount of supplies subject to the reverse charge mechanism and on purchasers (to allow the authorities to establish whether VAT has been accounted for by the purchaser).

Joint responsibility for VAT liabilities

It is proposed that the current catalogue of goods subject to joint responsibility should be extended by including silver and platinum (in the form of raw materials and semi-finished products) and portable electronic devices such as laptops, tablets and gaming devices. Also, because gold is to be subject to the reverse charge mechanism, joint responsibility will no longer apply to supplies of gold.

Pro-rata deduction

The draft framework proposes that the current pro-rata regulations should be amended. Currently, the pro-rata is calculated by dividing the amount of supplies subject to VAT (other than exempt supplies) by total supplies (supplies subject to VAT and VAT-exempt supplies).

Under the proposed changes, before applying this calculation, taxpayers will be required to apply a 'pre-calculation' that takes into account supplies within the scope of VAT (supplies subject to VAT and VAT-exempt supplies) and supplies not within the scope of VAT (such as the receipt of compensation). The initial pro-rata would be calculated by dividing the amount of sales within the scope of VAT (VAT and VAT-exempt) by supplies subject to VAT (VAT and VAT-exempt) plus supplies outside the scope of VAT. The pro-rata would then be calculated based only on the sales within the scope of VAT.

These provisions will mainly impact Polish-based taxpayers.

18. Portugal - An order has been released regarding the technical requirements to be met for invoicing software. The CJEU has issued its judgment in the Banco Mais case. The Green Tax Commission has issued a preliminary draft report.

Technical requirements for invoicing software

Order nr. 8632/2014, published on 3 July 2014, outlines the technical requirements that invoicing software solutions must meet for certification purposes by the Portuguese Tax Authorities (PTA).

Most of these technical requirements were already included in the administrative instructions issued by the PTA (Ofício-Circulado nr. 50001/2013). However, new requirements have also been published in the Order.

An example of the new technical requirements refers to situations in which issued documents contain more than one page. In such a scenario, the information regarding the document type, document number, accumulated values, page number and the total number of pages shall be disclosed on each of the document's pages.

CJEU judgment in Banco Mais

A Court of Justice of the European Union judgment was published on 10 July 2014, referring to a request for a preliminary ruling filed in proceedings between the PTA and Banco Mais S.A. (a commercial bank which also has leasing activity) concerning the pro-rata calculation rules.

The question referred for preliminary ruling was the following:

In a financial leasing contract under which the customer makes rental payments, the latter comprising redemption payments, interest and other charges, does the rent paid fall to be taken into account, in its entirety, in the denominator of the deductible proportion (prorata) or, on the contrary, must only the interest be taken into account, since it constitutes the remuneration or profit accruing to the bank under the leasing contract?

The CJEU has ruled that Article 17(5) of the EU VAT Directive:

must be interpreted as not precluding a Member State, in circumstances such as those in the main proceedings, from requiring a bank, which, inter alia, carries out leasing activities, to include in the numerator and denominator of the fraction used to determine a single deductible proportion for all of its mixed use goods and services just the part of the rental payments made by customers as part of their leasing agreements that corresponds to interest, where that use of the goods and services is primarily caused by the financing and management of those contracts, that being a matter for the national court to ascertain.

This decision will have a major impact in Portugal, as the majority of the commercial banks and leasing companies are currently in discussions with the PTA on this issue (either at court level or at administrative appeal level).

Environmental tax reform: preliminary draft

The Green Tax Commission was appointed by the Portuguese Government to study and propose tax reform in the environmental tax area. The Commission, which comprises 10 specialists in the fields of environmental law, environmental economics and green taxes, including Afonso Arnaldo (Deloitte Portugal Partner), has issued a preliminary draft report, see [here](#). This draft is available for public consultation until 15 August.

The proposals/recommendations cover several different areas, namely energy, transportation, water, waste, urbanism, forests and biodiversity.

Three examples of the Commission's proposals are the introduction of a surtax on CO2 emissions by non-CELE entities, a tax on the air transportation of passengers and the introduction of a tax on plastic bags.

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

19. Russia- The list of goods that can be imported without VAT has been expanded. The Supreme Arbitration Court has ruled in certain VAT-related cases. License-free export of controlled items.

List of technological equipment the import of which into Russia is not subject to VAT

The Government's Resolution No. 574 dated 21 June 2014 has amended the list of technological equipment (including components and spare parts) without an equivalent manufactured in the Russian Federation, and the import of which onto the territory of the Russian Federation is not subject to VAT. In particular, certain gas turbines (classification code 8502 39 200 0) have been introduced into the List.

This Resolution came into effect on 4 July 2014.

Decision of the Plenum of the RF Supreme Arbitration Court on VAT-related cases

The RF Supreme Arbitration Court (RF SAC) Plenum Decision No. 33 of 30 May 2013 "On some issues raised by the arbitration courts during the resolution of VAT-related cases" was adopted. The document contains the official position of the RF SAC to which lower courts and the RF SAC itself must adhere to when resolving VAT-related cases. In particular, the RF SAC ruled on the VAT consequences of property withdrawal for reasons beyond

the reasonable control of the taxpayer, free-of-charge supplies, refunds of overpaid VAT and VAT recovery issues.

License-free export of controlled items

The Federal Law No. 372-FZ “On Amendments to the Federal Law on Export Control” (the Federal Law) introduces the right of license-free export for certain controlled items for Russian entities that conform to the requirements established by this Federal Law.

In particular, such entities must execute foreign-trade activity with controlled items for more than three years and the entity or its executive staff must not have been brought to responsibility for certain violations while its personnel shall be duly qualified.

This Federal Law came into force on 22 June 2014.

20. Spain: A significant number of modifications have been proposed to the Spanish VAT Law.

Draft law on tax system reform

A significant number of modifications have been proposed to the Spanish VAT Law by the recent draft tax law. These modifications are focused on achieving five major objectives:

- The necessary adaptation of the Spanish VAT Law to the European Council Directive 2006/112/EC (VAT Directive) and to CJEU case law;
- The technical improvement of VAT;
- The contribution to the fight against tax fraud;
- The ease of certain limits and requirements included in the VAT Law; and
- Amendments with the objective of clarifying certain aspects or contributing to other ends.

The following is a summary of the main modifications proposed, which will come into force on 1 January 2015 if approved by Parliament. As the law is a draft, changes to the current wording are to be expected.

Modifications for necessary adaptation of Spanish VAT Law to the VAT Directive and to CJEU case law

- Modification of the place of supply rules with regards to the place of supply of goods for installation or assembly in the Spanish VAT territory. The rule will be applied although the installation cost does not exceed

15% of the total consideration. The immobilization of the goods after their installation remains necessary to apply this rule.

- The following two amendments are proposed to the rules for determining the taxable base:
 - Following the CJEU's judgment in the case *Le Rayon d'Or SARL* (Case C-151/13), the general rule for determining the taxable base will be amended to differentiate between amounts that are not directly linked to the price of supplies (which are not part of the taxable base) and the consideration paid by a third party (which is part of the taxable base).
 - The special rule for determining the taxable base where there is no monetary consideration (barter transactions) will also be modified. The taxable base will be the value agreed by the parties, which will have to be expressed in monetary terms, with reference to the rules for determining the taxable base for self-supplies.
- Following the CJEU's judgment in the case *European Commission v Kingdom of Spain* (Case C-360/11), the VAT rates applicable to sanitary products will be modified. In particular, the reduced VAT rate of 10% shall apply to supplies, intra-community acquisitions and imports of the following goods:
 - Medicines for veterinary use (excluding products necessary for obtaining those medicines);
 - Pharmaceutical products covered by Chapter 30 of the Combined Nomenclature, if destined for direct end-consumer use;
 - Pads, tampons, panty-liners, preservatives and other non-medical contraceptives; and
 - Medical equipment, aids and other appliances, normally intended to alleviate or treat deficiencies, for personal use and for the exclusive use of people who have physical, mental, intellectual or sensory impairments. These products will be listed in a new Annex VIII to the Spanish VAT Law. Other similar equipment to be used for different means will now be taxed at the standard 21% rate.

The super-reduced rate of 4% will continue to apply to supplies, intra-community acquisitions and imports of medicines for human use.

- Following the CJEU's judgment in the case *European Commission v Kingdom of Spain* (Case C-189/11), related to the Tour Operator Margin Scheme (TOMS), certain amendments must be implemented in the VAT Law. For example, removing the ability to determine the taxable base on a global basis for transactions to which TOMS applies and the ability to

deduct a certain amount of VAT on TOMS invoices. Additionally, the draft also includes the option to not apply TOMS (and apply the VAT general regime instead) to each individual transaction, whenever the recipient is an entrepreneur or a professional with the right to deduct VAT.

- With regards to the VAT grouping scheme, a modification will be implemented to align the VAT Law with the VAT Directive regarding the requirement for three linking points between the entities forming part of the group, namely: economic, financial and organizational. However, the dominant entity must also have effective control of the dependent entities, with more than 50% of their capital or voting rights.
- Several amendments are introduced as a consequence of the new rules which will come into force as from 1 January 2015 regarding the place of supply of B2C telecommunication, radio broadcasting and television services, as well as services supplied by electronic means.

Modifications for the technical improvement of VAT

- Modifications are included with regards to certain transactions not subject to Spanish VAT, in particular, corporate restructuring transactions (Transfer of Going Concern – TOGC) and transactions carried out by public bodies.

For TOGC transactions, the proposed amendment clarifies that the concept of 'independent economic unit' stated in the VAT Law refers to the transferring entity and not to the acquiring entity. It also states that TOGC is not applicable to transactions merely consisting of the transfer of goods or rights.

For transactions carried out by public bodies, the proposed amendment clarifies that the exclusion from VAT taxation will be applied to transactions performed by 'public administrations' and not by 'public bodies'. In addition, there are two new specific types of transactions that will not be subject to VAT in connection with public entities.

- The exit of goods from tax free zones or customs regimes will no longer be treated as a deemed import of goods when such an exit would constitute an exempt export (or deemed export) or intra-Community supply of goods.
- The scope for waiving the exemptions applicable to supplies related to immovable property will be in principle extended, as it will no longer be necessary for the acquirer to have the right to fully deduct the input VAT (partial deduction would in principle suffice).
- Regarding the subjective requirements for VAT deduction, a modification is included to allow 'dual public bodies' (performing transactions both subject and not subject to VAT) to deduct the VAT amounts related to

carrying out both type of transactions, subject to 'reasonableness' criteria.

- The special pro-rata scheme will be extended. At present, if there is up to a 20% difference in the amount of input VAT that could be claimed under the standard and special methods, the standard method pro-rata method must be applied. The proposal is to reduce this difference to up to 10%.

Modifications for the contribution to the fight against tax fraud

- The exemption to the requirement for imports of goods to be placed in a VAT warehouse will be restricted to the following goods:
 - Goods subject to excise duties, referred to in Annex 5 of the VAT Law;
 - Goods coming from the Customs Union territory, but excluded from the VAT common system territory; an
 - Certain goods specifically mentioned by the European Community Law.
- The reverse charge mechanism will be extended, in particular regarding the following goods:
 - Silver, platinum and palladium;
 - Mobile phones; and
 - Game consoles, laptop computers and tablets.
- A new range of penalties will be established for not communicating certain transactions to which the reverse charge mechanism applies, such as the supply of services for the construction or renovation of a building. The penalties would amount to 10% of the VAT amounts to which such transactions relate.
- A new specific import VAT audit procedure will be implemented (still to be developed).

Modifications for the ease of certain limits and requirements included in the VAT Law

- Certain measures are proposed to ease the formal requirements for VAT recovery procedures regarding bad debts. For instance, the period for modifying the taxable base for bad debts related to insolvency procedures will be extended to three months, instead of one month.
- The VAT refund procedure for entrepreneurs not established within the Spanish VAT territory, the European Union, the Canary Islands or the Spanish city of Ceuta will be extended to include cases where there is no

reciprocity agreement, in respect of the following imports and acquisitions of goods and services:

- Hotel, restaurant and transport services, related to fairs and congresses, which are performed on the Spanish VAT territory; and
 - The purchase or import of molds and equipment acquired by the non-established entrepreneur, to be made available to an established entrepreneur for its use in the manufacturing process of goods which will be dispatched or transported outside the European Union to this non-established entrepreneur if, at the end of this manufacturing process, the mentioned molds and equipment are either exported to the non-established entrepreneur or destroyed.
- In connection with the payment of import VAT, it will be possible for certain operators (to be further determined) to reverse charge import VAT when the relevant VAT return is submitted. In addition, a specific penalty will be introduced for those cases where such import VAT is not properly declared (or not declared at all) in the VAT return. Such penalty would amount to 10% of the import VAT amount not (properly) declared.

Modifications to clarify certain aspects or contributing to other ends

- A new concept of the supply of goods is introduced for supplies of stock giving the holder the right of the property, the use or the possession over immovable property or part thereof.
- The exemption for supplies of services (and the supply of goods ancillary to those) carried out by legally recognized non-profit making entities whose objectives are political, trades union, religious, patriotic, philanthropic or civic will apply even if these are not the sole objectives of such entities.
- The use and enjoyment rule will be extended to electronically-supplied services where the recipient is a non-taxable person established (or having its residence or domicile) outside the European Community.
- The regulation regarding VAT refunds to customs agents for imports of goods is revoked.

21. United Kingdom United Kingdom: Further guidance on the Mini One Stop Shop regime has been made public by the tax authorities

The tax authorities (HMRC) have published [a series of videos and copies of the slides used in the presentations](#) given at the 'VAT 2015' seminar that took place on 2 June. The seminar was arranged jointly between HMRC and the European Commission and was one of a series of events taking place around the EU at which the [1 January 2015 changes to the treatment of B2C](#)

supplies of telecoms, broadcasting and e-services, and the associated introduction of the Mini One Stop Shop' to facilitate compliance with the new obligations are being discussed.

V. World WAT News – agosto

1. Bolivia

Transfer pricing

Transfer pricing was not regulated in Bolivia until 21 July 2014, when the Bolivian government issued a new transfer pricing law. The law provides the tax authorities with a tool to control transactions between related parties, to determine whether or not the transaction values are resulting in lower taxation.

In summary, the law provides that:

- “In commercial and/or financial operations between related parties, the transaction amount shall be that which has been agreed between independent parties in comparable market transactions”.
- The tax authorities can verify that transactions are in accordance with the above valuation rule, and make adjustments and/or revaluations when non-compliance is identified.
- The following methods can be applied in the case of adjustment and/or revaluation:
 - Method of comparable uncontrolled price;
 - Resale price method;
 - Cost plus method;
 - Method of Profit Distribution;
 - Method of Transaction Net Margin;
 - The ‘Price Method of Notorious Price in Transparent Markets’.

When none of these methods can be used, the law provides for the opportunity to use another method according to the nature and economic reality of the transaction. A description of procedures and ways to apply the indicated methods will be established in a regulatory standard (the regulatory standard has not yet been issued).

The new law also refers to customs regulations, and provides that, where there is reasonable doubt regarding a declared value in commercial transactions between related parties, the Customs Authority is able to apply and/or require a transfer pricing study from the importer verifying whether the relationship between buyer and seller has influenced the price that determined the transaction value.

The law takes effect from the day following the closing date of the current fiscal year for income tax purposes, according to the economic activity

2. Uruguay

Financial Inclusion Law decree

A law recently passed by the government aims to give access to financial services to the whole population, promoting the use of electronic payment, encouraging saving and being the instrument to apply a VAT reduction. A new decree by the executive has been passed regarding the law.

VAT is levied on the sale of goods and rendering of services within the country; imports are also subject to VAT. The current standard VAT rate is 22%, whereas certain goods and services benefit from a reduced rate of 10% and others are exempt.

From 1 August 2014, a VAT reduction applies for purchases made by final consumers with the following means of payment: debit card, credit card, electronic means of payment, direct bank debit and electronic payments through ATMs, mobile phones or the internet. The VAT rate reduction will vary according to the means of payment involved:

- Debit card or electronic means of payment:
 - Permanent reduction: 2 VAT points;
 - Additional temporary reduction: 2 VAT points from 1 August 2014 to 31 July 2015 and 1 VAT point from 1 August 2015 to 31 July 2016. These temporary reductions will only apply if the total amount of the transaction (VAT included) is less than USD 500, approximately.
- Credit card (temporary reduction only):
 - 2 VAT points from 1 August 2014 to 31 July 2015;
 - 1 VAT point from 1 August 2015 to 31 July 2016;
 - Credit card reductions will only apply if the total amount of the transaction (VAT included) is less than USD 500, approximately.
- Direct bank debit and electronic payments (ATMs, mobile phones, internet): 2 VAT points; permanent reduction.

3. China

SAT extends VAT exemption to international freight forwarding services provided through other forwarders

China's State Administration of Taxation (SAT) has issued new guidance on 14 July 2014 (Bulletin [2014] No. 42 (Bulletin 42)) that extends VAT-exempt treatment to international freight forwarding services provided through other forwarders. The new rule will apply as of 1 September 2014.

International freight forwarding services are frequently provided through a chain of forwarders. However, the VAT exemption for international freight forwarding services (effective from 1 August 2013 under Circular 106), applies only to the last forwarder in the chain; that is, the forwarder that is in direct business contact with the international transportation service supplier

(e.g., the shipping company), but not forwarders that do not have direct contact with international suppliers and do not make direct payments to such suppliers. With the issuance of Bulletin 42, all other forwarders in the chain will become eligible for VAT-exempt treatment, provided that all of the forwarders' services income received from customers (or other forwarders) and international transport and agency fees paid to other forwarders, are settled through a financial institution (a 'settling requirement').

Although Bulletin 42 brings a welcome change to the international freight forwarding business, it is unclear whether the common practice of offsetting receivables and payables by member entities in a multinational international freight forwarding service group would result in the settling requirement not being met.

SAT clarifies rules regarding counterfeit VAT special invoices

SAT issued guidance on 2 July 2014 (Bulletin [2014] No. 39 (Bulletin 39)) clarifying that if a VAT taxpayer meets all of the following requirements, they will not be regarded as issuing a VAT special invoice fraudulently, namely:

- The VAT taxpayer has sold the goods or provided the services to the recipient of the VAT special invoice;
- The VAT taxpayer has received payment from the recipient of the VAT special invoice or such proof document; and
- The content of the invoice is consistent with the goods or services provided, and the invoice is obtained legally and issued under the name of the VAT taxpayer.

Input VAT can be deducted based on VAT special invoices obtained by VAT taxpayers that meet all of the above requirements. Bulletin 39 clarifies the requirements that must be met for a special invoice not to be regarded as a counterfeit VAT special invoice. Companies should assess and review the applicability of Bulletin 39 to mitigate the risk of being regarded as issuing VAT special invoices fraudulently.

SAT launches new editions of VAT invoices

SAT issued Bulletin [2014] No. 43 (Bulletin 43) to launch new editions of the VAT special invoice, a special transportation VAT invoice and the VAT general invoice from 1 August 2014. The new editions have elevated the anti-counterfeiting technology level for these invoices, and the names of some columns in the invoices have been updated. The old edition of VAT invoices will remain valid for temporary use.

Bonded treatment for importation of steel materials under processing trade relief scheme cancelled

China's Ministry of Finance, General Administration of Customs, and State Administration of Taxation jointly announced in Caiguanshui [2014] No.37 on 2 July 2014 that the bonded treatment for imports of steel materials under

processing trade relief for 78 tariff codes of imported steel products such as hot rolled plates, cold rolled plates, ribbon steel, steel wires and electrical steels, which could be entirely produced domestically and meet the quality requirements of downstream processing enterprises, are cancelled from 31 July 2014. This means that customs duty and import taxes will be levied on these products.

4. India

Rule allowing 'general audit' by service tax authorities held as ultra vires the Act

The Delhi High Court has struck down the rule requiring production of records for an audit on demand and also quashed a circular issued by the tax department that provided the mechanism to conduct such a 'general audit'.

The High Court observed that there was a specific provision in the Finance Act that allowed for a 'special audit' and that the provision also prescribed the conditions meriting such a 'special audit'. It was held that any attempt to include provision for a 'general audit' by way of the rule was ultra vires the Finance Act. The High Court also quashed the circular issued by tax authorities to the extent it provided clarification of the rule.

The impugned rule was often invoked by the tax authorities to demand production of various records from the assessee for the ostensible purposes of audit. With the indirect tax emphasis on self-assessment, the conduct of an audit is a necessary measure to ensure compliance. It will be interesting to see the response of the tax authorities to this decision, as to whether they prefer to challenge the decision before the Supreme Court to obtain a final affirmation or to introduce an amendment to the law to facilitate the continuation of audits.

5. Japan and Australia: Economic Partnership Agreement signed

On 8 July 2014, Prime Minister Shinzo Abe and his Australian counterpart Tony Abbott signed the long-awaited Japan-Australia Economic Partnership Agreement (JAEPA) in Canberra, after seven years of discussion between the two countries. Australia is Japan's fourth largest trading partner, following China, the U.S., and South Korea, and is the largest trade partner that Japan has ever concluded a bilateral EPA with.

In 2013, Japanese exports to Australia were worth nearly JPY 1.7 trillion, while Australian exports to Japan were valued at almost JPY 5 trillion. Under JAEPA, tariffs on approximately 95% of bilateral trade between Japan and Australia will be eliminated over a period of 10 years. JAEPA is expected to boost the competitive advantage of Japanese companies and investors through a number of preferential market access arrangements and

contribute to the stable supply of energy, mineral resources and food to Japan.

Goods that will receive preferential access or duty-free entry under JAEPA include, among others, the following:

Duty-free or preferential access to Australian market

- Tariffs on finished vehicles, Japan's largest export to Australia, will be eliminated over three years, with the immediate tariff elimination on petrol vehicles of 1500cc to 3000cc, petrol vehicles of 1000cc to 1500cc, diesel vehicles exceeding 2500cc and trucks/commercial vehicles of more than 3.5t (collectively accounting for 75% of Japan's finished vehicle exports);
- Tariffs on automobile parts will be eliminated over three years with immediate duty-free access for certain products, including engines and tires;
- Tariffs on cold-rolled or plated/coated steel sheets will be phased out over five years, and tariffs on hot-rolled steel sheets will be immediately eliminated;
- Immediate tariff elimination on general machinery and electric and electronic appliances, such as air conditioners, televisions and batteries (excluding automobile parts);
- Immediate tariff elimination on all agriculture and fishery products.

Duty-free or preferential access to Japanese market:

- Tariffs on the vast majority of resource, energy and manufacturing products will be eliminated over 10 years;
- Tariffs on beef will be reduced, with the 38.5% tariff on frozen beef to 19.5% over 18 years and the same tariff on chilled beef to 23.5% over 15 years. A safeguard clause will be in place that allows Japan to apply the old rate when beef imports from Australia exceed a certain threshold;
- Duty-free tariff quotas will be set for natural cheese for processing and processed cheese;
- Tariffs will be eliminated and levies will be reduced for high polarity raw sugar;
- Tariffs on bottled wine will be phased out over seven years;
- With respect to wheat, barley, beef, dairy products and sugar, the market access treatment should be reviewed in the fifth year of JAEPA or any year as may be agreed between the two countries, whichever is earlier. Such review should also be performed if any

preferential treatment granted by Japan to another party results in a significant loss of competitive edge for Australia.

In addition, JAEPA sets out various measures including the following to lower trade barriers between the two nations:

- Customs procedures that ensure the appropriate enforcement of customs regulations and the smooth clearance of goods;
- Commitments on greater market access for services on a negative list basis, requiring each party to apply the national treatment and most-favored-nation (MFN) treatment to service suppliers of the other party;
- Measures to promote e-commerce transactions, including the non-imposition of customs duties on electronic transmissions, non-discrimination of digital products, and protection of personal data;
- Improved protection for investors of both countries, including the non-discrimination of investments and the commitment not to expropriate or nationalize investments without appropriate compensation, with restricted areas for investment set out on a negative list basis;
- Obligations to ensure the effective and non-discriminative protection of intellectual property rights and appropriately address the infringement of such rights.

6. Customs Union between Belarus, Kazakhstan and Russia

Categories of goods subject to special customs procedures for EXPO-2017

Eurasian Economic Commission (EEC) Board Resolution No. 50 dated 16 July 2014 makes additions to the list of goods subject to special customs procedures and the conditions of their placement under this procedure established by Customs Union Commission (CUC) Resolution No. 329 dated 20 May 2010.

The additions cover goods and foreign goods to be transferred across the CU customs border for use in organizing and holding the EXPO-2017 exhibition in Astana. Goods are subject to special customs procedures such as customs duty, tax, non-tariff and technical regulation exemptions in the CU member state in which EXPO-2017 takes place.

One of the conditions for special customs treatment is to have Astana EXPO-2017 JSC provide written confirmation to the Kazakhstan customs authorities of the purpose of the goods, referring to events in which the goods will be used; their name, quantity and value; the details of the entity transferring the goods and also details about the declarant.

Special customs procedures can be applied for up to six months from the end of the EXPO-2017 exhibition.

The resolution entered into force on 18 August 2014.

Customs value of imported goods

According to the 2008 Treaty to determine the Customs Value of Goods crossing the Customs Border of the Customs Union (the Treaty), the Treaty to apply Article VII of the 1994 General Tariff and Trade Treaty, and also materials from the Customs Valuation Technical Committee of the World Customs Organisation, EEC Council Resolution No. 112 dated 15 July 2014 has approved regulations for adding intermediary (agent) and broker fees to amounts paid or due on imported goods.

To determine the customs value of imported goods using their transaction value (method 1) fees paid to intermediaries (agents) and brokers in relation to the purchase of imported goods (the fees) are added to amounts paid or due on them.

Fees are included in the customs value of goods up to the amount paid or due for payment by the purchaser, but not included in the price actually paid or due for payment on imported goods.

To resolve the issue of the requirement to add the above fee to amounts paid or due on imported goods, it is necessary to look at the relationships of the contractual parties with respect to the provision of intermediary services to purchase or sell goods, and consider collectively all factors characterising intermediary (agent) activities to purchase and sell imported goods, irrespective of how the entity in question is referred to in an intermediary agreement or foreign economic agreement (contract).

Furthermore, EEC Council Resolution No. 113 dated 15 July 2014 approved guidelines for using documents that conform to generally established accounting principles to determine customs value.

Under the Treaty, generally established accounting principles correspond to a system of accounting rules applicable in accordance with the established procedure in the relevant country and during the relevant period.

The guidelines also state that in CU member states, accounting rules are set by national legislation.

The resolutions were officially published on 16 July 2014 and enter into force at the end of 30 calendar days from the date they were published.

Instruction on procedures for registration or refusal to register customs Declarations

EEC Council Resolution No. 98 dated 2 July 2014 approved a new version of the instructions for registering or rejecting the registration of declaration on goods (the Instructions) .

The new Instructions do not require a list of documents provided to the customs authorities to be filed.

The customs authorities reject declarations (applications or lists) by entering the surname and initials of the customs authorities on the reverse side in two copies of the declaration (application or list), signing and stamping it.

The resolution was published officially on 3 July 2014 and enters into force from 1 July 2015.

Instructions for completing declarations

EEC Council Resolutions No. 105 dated 7 July 2014 and No. 127 dated 18 July 2014 amend the instructions for completing the declaration on goods (the DG) .

Among others, amendments were made to the procedure for completing the DG for imported goods in column 8 Recipient of Goods, column 14 Declarant and column 44 – *Additional Information/Documents Provided*.

Amendments were also made to the procedure for completing export DG.

In addition, the amendments state that in Kazakhstan when exporting goods, officials should stamp on the second copy of a DG, indicating the destination and supply date of the goods, except for goods to be sent by pipeline or electricity lines.

Resolution No. 105 entered into force on 7 August 2014. Resolution No. 127 enters into force on 1 July 2015.

Changes to CU Common Customs Tariffs

Changes have been made to the common CU FEA CN and CU Common Customs Tariffs in relation to certain goods due to Russia's WTO obligations.

For further information, see [Reducing import customs duty rates in relation to certain types of goods](#).

7. Denmark

Place of supply changes – an update

The Danish VAT authorities have launched a website with additional practical information on the upcoming Mini One Stop Shop (MOSS).

1 October 2014 is stated by the authorities to be the date when registration to the MOSS online solution opens, which will be implemented within the TastSelv Erhverv system already in use for filing ordinary VAT returns.

Guidance has been issued and is available in Danish on the website with regard to the upload of information to the system and formats. The information there is subject to change.

Full deduction for input VAT on hotel accommodation from 1 January 2015

From 1 January 2015 Denmark is expected to adopt new legislation allowing full deduction of input VAT on hotel accommodation expenses. The deduction will be increased from 75% to 100%, where the expense is strictly related to the business' taxable activities.

8. Italy

CJEU rejects 'double VAT' charge and questions 'proportionality' of flat rate penalty

The Court of Justice of the European Union has gone straight to judgment in the case of *Equoland Soc. coop. arl*, which arose out of an attempt by the tax authorities to collect VAT (and a 30% penalty) on an import of goods that were registered as entering a tax warehouse, even though they were never physically placed into it, despite the fact that Equoland had already accounted for VAT under the reverse charge system.

Although the CJEU upheld the Italian requirement that goods be physically placed in a tax warehouse in order to benefit from exemption from VAT on import (so the 'virtual' warehousing that prompted the case was insufficient), it rejected the Italian tax authorities' contention that this meant that the taxpayer had to pay VAT again (and a 30% penalty), having already accounted for the VAT under the reverse charge mechanism.

The CJEU also commented that "... in relation to the part of the penalty consisting of an increase of the tax at a fixed percentage ... the Court of Justice has already held that such a procedure for establishing the amount of the penalty — which does not include any possibility of gradation — may go further than is necessary to ensure the correct levying and collection of the VAT and the prevention of evasion ...". In any event, it is for the referring court alone to make the final assessment as to whether the penalty at issue in the main proceedings is proportionate.

Zero-rated services meeting direct needs of vessels

In resolution No. 79 dated 1 August 2014, the tax authorities have provided some clarification relating the application of the zero-rated regime to services meeting the direct needs of a vessel.

In particular, the resolution clarifies that to apply the zero-rated regime:

- The vessel should actually operate on the high seas (the mere ability to navigate on the high seas is irrelevant);

- The 'high seas' reference is to be applied according to the Montego Bay Convention (thus the maritime zone over 12 miles from the coast);
- Services must be invoiced to the shipowner;
- Services meeting the direct needs of the vessel include, besides those related to the structure of the vessel and its components, those services that make possible the exercise of the activity for which the vessel is intended. For example, an anti-piracy service is considered to be a service meeting the direct needs of the vessel.

Expo2015 guidelines

Through Circular No. 26 dated 7 August 2014, the tax authorities have provided general guidelines regarding the Expo2015 event, making reference in particular to the tax rules applicable for CIT, VAT and other indirect tax purposes to the Official and Non Official participants, to the Organization and to the Owner, in relation to the institutional and commercial activities carried out.

Payment of customs duties via transfer

In Note No 65036 of 12 June 2014 the customs and monopoly agency provided operative guidelines regarding bank or postal transfers for paying customs duties.

Follow-up guidelines for experimental pre-clearing

As a follow-up to the procedures for experimentally activating in Italy the so-called pre-clearing (i.e., allowing the operator to anticipate the customs clearing of goods when they are still on sea), on 16 June 2014, the customs and monopoly agency issued Note No.63077/RU, including an updated version of the operative guidelines provided in October 2013.

Excise duties

In Note No. 72685 of 30 June 2014, the customs and monopoly agency stated that, due to some technical issues recently affecting the customs telematics system, annual returns relating to electricity and natural gas to be submitted by 31 March 2014 will be treated as being submitted on time if they were recognized by the said system on 1 April 2014.

With regards to the excise benefits granted in respect of fuels and lubricant oils used for shipping in EU waters, the agency issued Circular Letter No. 10/D of 14 July 2014, providing clarification regarding boats with non-EU flags, the property of non-EU subjects, used under charter agreements and qualifying as 'commercial vessels' or 'commercial yachts'.

9. Netherlands

Tour Operators' Margin Scheme adapted

A recent decree of the State Secretary for Finance has amended the term 'traveller' in the Tour Operators' Margin Scheme (TOMS). This means the TOMS has now been extended to include travel operators selling travel services to travel agents.

A transitional scheme has been put in place. The State Secretary's transitional scheme means that the TOMS does not need to be applied. Hence, the regular VAT regulations may be applied to sales by travel agents to other travel agents, provided the following conditions are satisfied:

- The travel transactions are supplied under a contract that has been entered into on 31 March 2015, at the latest; and
- The travel transactions take place on 31 October 2015 at the latest.

This transitional scheme concerns an approval. Travel agents are thus not under an obligation to apply the scheme, which is optional.

The decree also amends the conditions for the application of the zero rate to the EU part of passenger transport that takes place by plane or boat (as a component of the travel service within the meaning of the TOMS) if the place of departure or destination is located outside the EU. The 2012 decree required boat travel services to involve direct travel between the Netherlands and a third party country and vice versa. The new decree extends this requirement to air travel services as well, while the approval may also be used when it concerns direct travel between an EU country (not only the Netherlands) and a third party country. This means that from now on travel agents may apply the zero rate on the EU part of air travel if the place of departure or destination is located outside the EU, and:

- The passenger transport takes place based on a single ticket that the travel agent has bought from another entrepreneur; and
- The passenger transport involves direct travel between an EU Member State and a third party country and vice versa. The 'direct' nature of the travel will not be lost if a stopover is made via another (air)port where new travellers may embark, provided the passengers who boarded earlier on will not leave the plane or the boat.

Transport does not involve 'direct' travel if travellers are allowed to leave the plane or the boat.

10. Poland

Polish branch cannot claim VAT refund when performing back-office activity for its parent company

On 15 July 2014, the Supreme Administrative Court (SAC) issued a judgment which refused a Polish branch (registered VAT payer in Poland) of a Slovak company the right to deduct input VAT, and as a consequence to claim a VAT refund. The written justification of the judgment has not yet been issued.

The Polish branch performed IT services exclusively to the Slovak mother company (back-office services). Both the tax authorities and the SAC refused the Polish branch input VAT recovery, arguing that the purchase of goods and services related to its functioning were not related to activities subject to Polish VAT (according to the SAC the Polish branch's purchases were related only to the taxable activity of the Slovak parent company).

Moreover, according to SAC such approach does not breach the principle of neutrality of VAT.

If the written justification of the court provides any further relevant information, this will be included in a future edition of GITN.

As a consequence of the above, there is a considerable risk that the judgment will impact the way in which the Polish tax authorities will act in similar cases. It may be that VAT refund claims filed by Polish branches of foreign entities which perform purely back-office activities for their parent companies will be refused.

Significant changes to customs IT systems

The Polish authorities are working on a complex program aimed at replacing existing customs IT systems with new systems, designed to be modern and more integrated. This is part of the national program of modernization of the government administration and is aimed at making this more user-friendly. The change is of significant scope and will require not only changes on the authorities' side but also for entities using Polish customs IT systems. The changes will be introduced in stages and will affect all customs operations (import, export and transit operations). The first material amendments are scheduled to be implemented this autumn, when the current NCTS system will be replaced with a new NCTS 2 system.

From the perspective of entities submitting individually electronically customs declarations in Poland, this will require implementing new IT software. The authorities are now publishing respective IT specifications for XML communicates for particular customs systems.

11. Portugal

Clarification of requirements for VAT recovery on irrecoverable or bad debts

Ruling No. 30161/2014, dated 8 July 2014, clarifies the regime for recovering VAT on irrecoverable or bad debts, namely regarding the new rules in place since 1 January 2013.

Constraints on importation of timber and timber products

The Portuguese Custom Authorities published ruling No. 15280/2014, dated 29 July 2014, which clarifies the new constraints applicable to the importation of timber and timber products into Portugal, following EU Regulation No. 995/2010, dated 20 October 2010 and Decree-Law No. 76/2013, dated 5 June 2014.

In accordance with this legislation, an importer of timber and timber products, listed in the Annex to the European regulation and ruling, must be a registered operator in Portugal.

The registry shall be maintained by the organization responsible for the Conservation of Nature and Forestry (INCF), and in the absence of the registry or where there is doubt regarding the identification of the timber, the tax authorities must suspend the import of goods and request an opinion from the INCF.

The ruling also includes additional information on the import constraints and customs' controls.

12. Romania

No deemed supply when lessor cannot recover assets following a default

The Court of Justice of the European Union has rejected an attempt by the Romanian tax authorities to collect VAT on leased goods, where the lessee defaulted on the lease payments and the lessor was unable to recover the goods. The case concerned a Romanian leasing company, SC BCR Leasing IFN SA, which leased cars. Following defaults by some lessees (late or non-payment of the rentals due), BCR terminated some leases and attempted to recover its cars. In some cases, despite enforcement action, it was unable to do so.

Following a tax audit, the tax authorities imposed additional output VAT on a 'deemed supply' of the vehicles as well as late payment penalties.

The CJEU went straight to judgment in the case and decided that EU law does not permit the non-recovery of the assets to be treated as a deemed supply of them.

Excise duty refunds for diesel used as motor fuel by EU companies in Romania

In July 2014, Romania implemented a partial refund procedure for excise duties paid on diesel fuel, amounting to EUR 40 per 1,000 liters.

The refund applies to fuel used in the transport of both goods and persons, subject to certain conditions such as tonnage and types of vehicle.

Economic operators licensed in all EU member states can benefit from this refund for diesel purchased in Romania.

13. Russia

Draft law on introduction of sales tax

The Russian Federation Government may grant to the regional authorities the right to introduce sales tax. This provision is included in the basic trends of the Russian State Budget Policy for 2015 and the Russian Ministry of Finance has already introduced a draft law on the sales tax to the Russian Government. According to this draft law, the Russian regions will be able to determine the rate of the sales tax, but it could not exceed 3%. It is noteworthy that the sales tax had previously been introduced in Russia and was abolished.

In-house VAT audits

From 1 January 2015, the Russian tax authorities will be able to inspect a taxpayer's premises while conducting in-house tax audits. For instance, the authorities may do so if there are any inconsistencies in the data reflected in a VAT return. Currently only an order for conducting a field tax audit can serve as the basis for inspection of the taxpayer's premises. Moreover, if any inconsistencies arise, tax authorities will be also able to request VAT invoices, supporting primary documentation and other documents.

Issue of VAT invoices for certain categories of taxpayers

From 1 October 2014, taxpayers are released from the obligation to issue VAT invoices if they supply goods (work, services or property rights) to a contracting party that is not deemed a VAT taxpayer or to taxpayers exempt from the obligation to calculate and pay VAT. This provision is applied where a written consent thereto was expressed by the parties to the contract.

Currently, under the general rule, a taxpayer must issue a VAT invoice when conducting VAT-able operations even if goods (work, services or property rights) are supplied to a contracting party that is not deemed a VAT taxpayer or to taxpayers exempt from the obligation to calculate and pay VAT.

Prohibition of import of certain goods onto the territory of the Russian Federation

The Russian Federation Government Resolution No. 778 of 7 August 2014 'On measures to implement Russian Federation Presidential Decree No. 560 of 6 August 2014 'On applying certain special economic measures to

secure the safety of the Russian Federation” prohibits the import of certain agricultural products, raw materials and food stuffs (in particular, meat of bovine animals, fresh or chilled classified under the classification code 0201; live fish classified under the classification code 0301; potatoes, fresh or chilled classified under the classification code 0701; etc.), if the origin of such goods is the U.S., European Union countries, Canada, Australia or Norway.

This resolution came into effect on 7 August 2014 and is valid for one year.

Introduction of import customs duty rates in relation to goods originating from the Republic of Moldova

The Russian Federation Government Resolution No. 736 of 31 July 2014 introduces import customs duty rates in relation to goods originating from the Republic of Moldova.

This Resolution came into effect on 31 August 2014.

Expanding the list of technological equipment that can be imported to the Russian Federation without paying VAT

The Russian Federation Government Resolution No. 694 of 22 July 2014 expands the list of technological equipment (including parts) that have no Russian-made analogues and that can be imported to the Russian Federation without paying VAT. The line equipment for laminated wood particle board pressing with synchronous loading-unloading system “SYNCHRON-QUICK-SS”, line equipment for wood particle boards lamination classified under the classification code 8465 94 000 0 according to the Unified Nomenclature of Goods of Foreign Economic Activity of the Customs Union, and electric furnace device HICON(R) for anneal and quenching of hot-rolled and cold-rolled strip, line for thermo mechanical processing of plates and sheets, line for thermo mechanical processing of sheets classified under 8514 10 800 0 have been included in the respective list.

This resolution came into effect on 1 August 2014.

Reducing import customs duty rates in relation to certain types of goods

The Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 52 of 16 July 2014 reduces import customs duty rates of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to certain types of goods in accordance with the obligations of the Russian Federation within the WTO. In particular, the import customs duty rates have been reduced with respect to blue whiting under the classification code 0303 68 100 0 from the current rate of 9% of the customs value to the rate of 3%, but not less than 0.015 euro per 1 kg; with respect to combined refrigerator-freezers classified under the classification code 8418 10 200 1 the import customs duty rate is reduced

from the current rate of 18.3% of the customs value but not less than 0.16 euro per liter to the rate of 16.7%, but not less than 0.13 euro per liter.

This resolution came into effect on 1 September 2014.

14. Turkey

Turkey imposes additional duty on footwear imports

Under recent governmental decree No. 2014/6692 (published on 2 August 2014), Turkey has imposed additional duty on footwear classified under 6401-6406. Additional duty rates are between 30 and 50%. For footwear accessories (classified under 6406), the additional duty rate is 10%. According to the decree, minimum duty will not be less than USD 5 per pair in any case. As duties are part of the VAT base, this decree will also increase the collected VAT (which is 8% on footwear). Additional duty is not applied on imports from the EU, provided goods are of EU origin and sent to Turkey with an A.TR movement certificate. Goods that are sent to Turkey with an A.TR certificate but which are not of EU origin, will not benefit from the EU duty exemption (i.e., additional duty will be imposed).

The additional duty came into effect on 10 August 2014.

15. United Kingdom

Court of Appeal decision in the Airtours 'person supplied' case

The Court of Appeal has decided the case of Airtours Holidays Transport Limited against the taxpayer, in a split (2:1) decision. The case concerned the recovery of input VAT on an independent business review carried out in 2002 by PwC in the context of a re-financing of the MyTravel group's debt.

The First-tier Tribunal agreed that the company, which paid for the work, had received something and that it was entitled to recover the VAT charged by PwC.

On appeal, the Upper Tribunal disagreed. It agreed with the tax authorities' (HMRC) contention, that the lending institutions commissioned and received PwC's report and that the only benefit that Airtours received was an indirect one (the continuation of the lending facilities).

The majority in the Court of Appeal has now endorsed the Upper Tribunal decision, holding that "... the contract provides quite clearly for the services of PwC to be supplied to the Banks ...".

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.

© 2014 Deloitte Asesores Tributarios S.L.U.