

Deloitte.

Junio 2014
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa.

1. Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 5 de junio de 2014. Asunto C-500/13, Gmina Miedzzydroje.
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de junio de 2014. Asunto C-461/12 (Granton Advertising).
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 5 de mayo de 2014. Nº de recurso 2487/2011.
4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 19 de mayo de 2014. Nº de recurso 5263/2011.
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de junio de 2014. Nº de recurso 3251/2012.
6. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso. Sentencia de 19 de mayo de 2014. Nº de recurso 735/2012.
7. Audiencia Nacional. Sentencia de 21 de mayo de 2014. Nº de recurso 224/2012.
8. Audiencia Nacional. Sentencias de 21 y 22 de mayo de 2014. Nº de recurso 210/2012 y 211/2012.
9. Audiencia Nacional. Sentencia de 5 de junio de 2014. Nº de recurso 410/2012.

III. Doctrina administrativa.

- 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6923/2012, de 22 de mayo de 2014.**
- 2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5489/2011, de 22 de mayo de 2014.**
- 3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4895/2011, de 22 de mayo de 2014.**
- 4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2474/2011, de 22 de mayo de 2014.**
- 5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1215-14, de 6 de mayo de 2014.**
- 6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1241-14, de 7 de mayo de 2014.**
- 7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1245-14, de 7 de mayo de 2014.**
- 8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1255-14, de 8 de mayo de 2014.**
- 9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1273-14, de 13 de mayo de 2014.**
- 10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1275-14, de 13 de mayo de 2014.**
- 11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1279-14, de 13 de mayo de 2014.**
- 12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1280-14, de 13 de mayo de 2014.**
- 13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1287-14, de 13 de mayo de 2014.**
- 14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1340-14, de 20 de mayo de 2014.**
- 15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1341-14, de 20 de mayo de 2014.**
- 16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1413-14, de 27 de mayo de 2014.**

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1420-14, de 27 de mayo de 2014.
18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1434-14, de 29 de mayo de 2014.
19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1437-14, de 29 de mayo de 2014.
20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1438-14, de 30 de mayo de 2014.
21. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1448-14, de 30 de mayo de 2014.

IV. World WAT News

1. The Bahamas – The Government budget in May clarified that VAT will come into effect on 1 January 2015, at the rate of 7.5%.
2. Mexico – The list of companies granted VAT and excise tax certification, and accordingly VAT and excise tax credit for their temporary imports from 1 January 2015, has been published. The eleventh modification to the Foreign Trade Rules has been published
3. United States – Revisions to Category XV of the ITAR (Spacecraft and Related Articles) are expected to ease controls for the satellite industry. The U.S. wins a WTO case against China over duties on U.S. automobiles
4. Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) – Abolishment of FOB value in ATIGA Form D and AKFTA Form AK
5. China – The reduced VAT rate will apply to the import of certain airplanes by leasing enterprises. Provisional measures to collect and administer VAT for telecommunications enterprises. Formal implementation of mutual recognition of Authorized Economic Operator status by Mainland China Customs and Hong Kong Customs.
6. Japan – The scope of items that can be purchased free of JCT by non-residents will be expanded.
7. Singapore - Singapore commits to the WTO's Agreement on Trade Facilitation.
8. Bahrain – Adoption of the ATA Carnet

9. Belgium – The threshold for the VAT exemption regime has been increased significantly. New rules for the place of supply of storage services.
10. Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan – Certain goods are no longer covered by special simplifications available to Authorised Economic Operators. Simplification of the requirements for exporters of natural diamonds. Anti-dumping duties for wrought steel rolls.
11. European Union – Reports on the taxation of the digital economy and VAT on ‘small’ B2C imports.
12. Finland – A court decision has ruled on the application of the reverse charge in the construction sector. Tax authorities’ guidance on the VAT deductibility of marketing and representation costs.
13. Italy – E-invoices mandatory for invoices to the public administration. Indication of terms of payment in sale deeds for the supply of immovable property. A circular on the use of a VAT credit by non-operative companies. Excise duty on animal and vegetable oils and fats used in the co-generation and production of electricity
14. Kazakhstan – Treaty on integrated export controls for Eurasian Economic Community members. Procedure for submitting documents for inclusion in customs registers. Standards for state services provided by the Kazakhstan authorities.
15. Poland – Administrative court rulings on the deduction of input VAT in fuel card schemes. Tax authorities approach on the deduction of input VAT on business cars.
16. Portugal – The CJEU has decided that the Tribunal Arbitrario Tributario – CAAD can refer questions to the CJEU.
17. Russia – Draft amendments to the Russian VAT Law. VAT on rewards paid to customers. Amendment to list of technological equipment whose import into the Russian Federation is not subject to VAT. VAT exemption for import of consumable materials for R&D. List of documents to be submitted during customs declaration of goods to be reduced. Temporary reduction in certain import customs duty rates. Amendment to customs duty rates in respect of certain categories of goods in accordance with the undertakings of the Russian Federation within the WTO.
18. United Kingdom – Official guidance on VAT and pension fund management. Reverse charge on wholesale gas and power supplies came into effect on 1 July 2014.

I. Normativa.

1. **Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.**

El Boletín Oficial del Estado de 7 de junio de 2014 ha publicado el Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, que entró en vigor el día 8 de junio de 2014.

Este Real Decreto, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la posibilidad de exonerar de la obligación de presentar la declaración-resumen anual (modelo 390) a determinados sujetos pasivos, cuya concreción se remite a desarrollo por Orden ministerial. La exoneración beneficiará a los sujetos pasivos respecto de los que la Administración ya posea información suficiente, teniendo en cuenta la información que ya vienen obligados a suministrar en sus autoliquidaciones del impuesto.

Aunque la concreción se desarrollará vía Orden ministerial, según la reseña del Consejo de Ministros de 6 de junio de 2014, dicha exoneración afectará, fundamentalmente, a arrendadores personas físicas y a contribuyentes acogidos al régimen simplificado del IVA.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 5 de junio de 2014. Asunto C-500/13, Gmina Miedzzydroje.

Regularización de deducciones – Bienes inmuebles – Directiva 2006/112/CE – Artículos 167, 187 y 189 – Legislación nacional que prevé un período de regularización de diez años.

El municipio de Miedzzydroje (Gmina Miedzzydroje) realizó unas obras para ampliar un gimnasio de su propiedad, por las que incurrió en IVA soportado que inicialmente no dedujo al no estar afectas a actividades que le otorgaban el derecho a la deducción.

Sin embargo, en el trascurso de estas obras, el municipio planteó un cambio profundo en la gestión de los bienes municipales destinados a educación física, que consistía en ceder dicho gimnasio, en régimen de alquiler, a una sociedad mercantil, a cambio de una contraprestación, para que ésta se encargara de su gestión y se beneficiara del derecho de uso del mismo. Esta circunstancia constituía un cambio en la afectación del gimnasio a una actividad que quedaría sujeta y no exenta al IVA (el arrendamiento de inmuebles).

Bajo estas premisas, el municipio formuló una solicitud de interpretación ante las autoridades polacas respecto a este proyecto, a la que éstas respondieron que, conforme a la Ley del IVA polaca, la regularización del derecho a la deducción del IVA incurrido por las obras de ampliación de dicho gimnasio debía efectuarse en un plazo de diez años y corresponder cada año a una décima parte del IVA abonado, debiendo entenderse que una décima parte de dicho importe no podía ser regularizado debido al uso de dicho gimnasio durante un año en actividades que no generaban el derecho a la deducción.

No conforme con tal interpretación, puesto que se pretendía proceder a una regularización única, se plantea un litigio que finalmente es remitido al Tribunal. Así, se decide plantear si, conforme a los artículos 167, 187 y 189 de la Directiva 2006/112/CE y del principio de neutralidad del impuesto, son admisibles disposiciones como las del Derecho polaco, en las cuales en caso de modificarse la afectación de un bien de inversión, pasándose de operaciones que no dan derecho a deducir el IVA soportado, a operaciones causantes de este derecho, no está permitida una única regularización, sino que debe realizarse en el curso de cinco años, o diez años si se trata de bienes de inversión, consecutivos desde el año en que se produzca la puesta en servicio de los bienes de inversión.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal decide resolver mediante auto (al considerar que el caso no alberga ninguna duda razonable), señalando que la trasposición de la ley polaca es adecuada y no puede ser criticable, por cuanto el propio artículo 187 de la Directiva establece un periodo de regularización de mínimo cinco años que puede ampliarse a veinte, para los

bienes inmuebles, en función de las variaciones del derecho a la deducción que se produzca en el transcurso de los años siguientes.

De hecho, el Tribunal señala que la exigencia de un período de regularización no inferior a cinco años para los bienes de inversión constituye un elemento esencial del sistema de regularización previsto por la Directiva, por cuanto dicho sistema permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, teniendo como objetivo, en todo caso, el de asegurar la neutralidad de la carga fiscal cuando, en particular, varíen, con posterioridad a la declaración, los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación del importe de las deducciones.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de junio de 2014. Asunto C-461/12, Granton Advertising BV.

Exenciones – Artículo 13, parte B, letra d), números 3 y 5 – Sexta Directiva IVA – Conceptos de “demás títulos-valores” y “otros efectos comerciales” – Sistema de promoción de ventas – Tarjeta de descuento – Base imponible

La presente cuestión se plantea en relación con la exención al IVA de las operaciones de venta de tarjetas de descuento realizadas por la entidad Granton Advertising.

Comienza el Tribunal estableciendo que la resolución de esta cuestión depende en gran medida de las características jurídicas y económicas de la comercialización de estas tarjetas. A este respecto, el Tribunal señala que:

- Éstas se vendían a los consumidores a un precio determinado y les conferían a cambio el derecho a adquirir determinados bienes o servicios en condiciones privilegiadas, normalmente descuentos o promociones del tipo “2x1”, en comercios y empresas adheridas, que habían suscrito un contrato a tal fin con Granton Advertising.
- Las empresas adheridas no recibían ninguna parte de los ingresos obtenidos por Granton Advertising en la venta de las tarjetas y tampoco existía ninguna relación entre el pago por el consumidor de la compra de la tarjeta Granton y el valor de los descuentos eventualmente obtenidos por el mismo consumidor en las empresas adheridas.

Considera así el Tribunal que las cantidades pagadas por los consumidores a Granton Advertising no constituyen indirectamente la contraprestación, o una parte de ésta, de prestaciones de las que tales consumidores podían beneficiarse posteriormente en las empresas adheridas pues no existía una relación suficientemente directa entre el importe pagado por esos consumidores, para la obtención de la tarjeta y los bienes o servicios eventualmente obtenidos de las empresas adheridas.

Asimismo, el Tribunal dispone que la utilización de la tarjeta Granton no puede constituir un “pago” a efectos de la Directiva en la medida en que se trata de una rebaja del precio.

Una vez realizadas las consideraciones anteriores, el Tribunal se dedica a analizar si la operación de venta de tarjetas Granton a los consumidores debe quedar exenta del IVA o no.

En primer lugar, se plantea si las tarjetas Granton están comprendidas en el concepto de «demás títulos-valores» y, por tanto, si cabe la aplicación de la exención al amparo de lo dispuesto por el número 5 del artículo 13, parte B, letra d) de la Sexta Directiva.

En este sentido, el Tribunal recuerda que, según reiterada jurisprudencia, las operaciones exentas del IVA en virtud de esta disposición son, por su naturaleza, operaciones financieras que representan derechos de propiedad sobre bienes muebles o inmuebles.

De un examen de las características esenciales de la tarjeta Granton, se desprende que cuando un consumidor compra dicha tarjeta, no adquiere ni un derecho de propiedad sobre la sociedad Granton Advertising, ni un derecho de crédito sobre esa empresa, ni, por otra parte, ningún derecho que guarde relación con esos derechos sino que esa tarjeta únicamente confiere a su titular un derecho a obtener descuentos en los precios de los productos y de los servicios ofrecidos por las empresas adheridas.

En tales circunstancias, la venta de esa tarjeta a los consumidores no constituye, por su naturaleza, una operación financiera en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva

En segundo lugar, se plantea si las tarjetas Granton están comprendidas en el concepto de «otros efectos comerciales» y, por tanto, si cabe la aplicación de la exención al amparo de lo dispuesto por el número 3 del artículo 13, parte B, letra d) de la Sexta Directiva.

A semejanza de lo que se ha dicho en cuanto al concepto de «demás títulos-valores», al que se refiere el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, el Tribunal considera que las operaciones exentas en virtud del número 3 de esta disposición están comprendidas también en el ámbito de las operaciones financieras y, en particular, relativas a medios de pago.

El Tribunal precisa que las tarjetas Granton no constituyen en sí mismas un medio de pago, aunque tales tarjetas puedan cederse y ser revendidas a un determinado precio; pues no implican ninguna transferencia de dinero (contrariamente a los pagos, transferencia y cheques).

Así pues, teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el Tribunal concluye que la venta de las tarjetas de descuento Granton no constituye

una operación relativa a «demás títulos-valores» o a «otros efectos comerciales», en el sentido de los números 5 y 3 de la citada disposición, y por tanto, no está exenta del IVA.

3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 5 de mayo de 2014. Nº de recurso 2487/2011.

Denegación del derecho a deducir el IVA soportado – Fraude carrusel – Necesidad de corroborar la posibilidad de conocimiento de formar parte del fraude.

El asunto sobre el que versa esta sentencia del Alto Tribunal radica en la denegación de la deducción del IVA soportado como consecuencia de la participación en una trama organizada para defraudar el IVA en relación con la compraventa de productos informáticos y, concretamente, en la demostración del conocimiento en la participación en dicha trama.

En este caso, a raíz de un procedimiento inspector y con base en el relato argumental contenido en una denuncia formulada por la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos Relacionados con la Corrupción, la Administración y posteriormente el TEAR concluyen que la mercantil en cuestión se encontraba inmersa en una trama organizada para defraudar el IVA con su conocimiento o sin su conocimiento pero con el deber de conocer.

Por su parte, la mercantil consideró que la Administración no había acreditado de forma suficiente los datos objetivos de los que podía deducirse tal conclusión negligente, por entender que en las actuaciones inspectoras plasmadas finalmente en el acuerdo de la liquidación no se encontraba un principio de prueba suficiente para aceptar que la entidad participó en una operación de fraude. Dicho criterio mercantil fue compartido por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuya sentencia es objeto del presente recurso de casación.

Los argumentos de la Inspección se basaban en que los proveedores de la mercantil en cuestión, por lo que se refería a las operaciones intracomunitarias, pertenecían a tramas organizadas para defraudar IVA con perfil de pantallas, que habían obtenido en la mayor parte de los casos la mercancía vendida a la mercantil de empresas ilocalizables que no cumplieron sus obligaciones fiscales de declaración e ingreso de IVA correspondiente a sus ventas, que previamente la habían adquirido, de proveedores situados en países de la Unión Europea.

También se refirió la Inspección a la realización de operaciones de exportación de productos informáticos a Estados Unidos por parte de la mercantil, cuyas mercancías eran adquiridas a empresas españolas, las cuales habían sido objeto de investigación, por presunta existencia de una trama para defraudar el IVA.

Ante la información obtenida de los proveedores y clientes de las operaciones intracomunitarias, la Inspección consideró que la mercantil participó en operaciones relacionadas con tramas, obteniendo un beneficio importante y fácil, puesto que su intervención se limitaba a poner su nombre. Para ello, la Inspección se basó en determinadas circunstancias: (i) el crecimiento considerable de su facturación; (ii) la mercantil no asumía riesgos ni responsabilidades por participar en estas operaciones; (iii) la mercancía viajaba directamente desde el almacén del proveedor hasta el destinatario final; (iv) todos sus proveedores y clientes estaban inmersos en operaciones de fraude, como se constató a posteriori y (v) la ilógica comercial de interponer un operador más en una cadena de distribución, por la que cobraba una comisión que en el caso de las operaciones de exportación se fijó, en el 2,5 %, y sobre un 3% en las entregas intracomunitarias cuando esos mismos proveedores directamente exportaban a Estados Unidos.

Pues bien, la conclusión del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que hemos avanzado a este respecto es que las consideraciones de la Inspección resultaban insuficientes para dar por justificado el supuesto en que la denegación del derecho a la deducción se intenta cimentar, pues el modo de actuar de la mercantil también sería el mismo que desarrollaría una sociedad mercantil en régimen de libre competencia y sin concierto defraudatorio alguno con terceros, no encontrando datos objetivos que debían hacer entender a la mercantil que estaba participando en una operación fraudulenta.

En relación con lo anterior, el Tribunal Supremo comienza su resolución desestimando las pretensiones de la Administración General del Estado en relación con la valoración de la prueba realizada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

A continuación, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a la modalidad del denominado fraude de carrusel, establece el Alto Tribunal que resulta necesario compartir la conclusión del citado Tribunal Superior de Justicia, al entender que en el caso de autos no habían existido datos objetivos que hubieran debido haber provocado en la mercantil, al menos, la sospecha, de que existía una trama de defraudación del IVA, en el sentido de que la Inspección estableció unas presunciones, en base a conjeturas que, de hecho, conducen a un sistema de responsabilidad objetiva, es decir, a raíz del cual resulta prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutar dichas presunciones mediante prueba en contrario.

Finaliza el Alto Tribunal señalando que, ante los datos puestos de manifiesto por la Administración en orden a apreciar la existencia de una presunta trama y ante la gravedad de las circunstancias, *“el procedimiento de investigación debió ir más allá, con el objeto de corroborar la posibilidad de conocimiento por parte de la recurrente de que formaba parte de un fraude al Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

Por todo lo anterior, se desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 19 de mayo de 2014. Nº de recurso 5263/2011.

Cambio de afectación de un bien corporal (edificio de viviendas) de un sector diferenciado de actividad (promoción inmobiliaria) a otro (arrendamiento de viviendas) – Autoconsumo de bienes vs. procedimiento de regularización de las deducciones de las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios – Devengo del Impuesto: cambio de calificación contable del edificio de viviendas de existencia a inmovilizado

En esta sentencia, el Tribunal Supremo aborda diversas cuestiones respecto de un supuesto en el que una sociedad inició una promoción inmobiliaria para la construcción de un edificio de viviendas, que fueron contabilizadas en un primer momento como existencias, si bien, estando dichas viviendas todavía en fase de construcción, con fecha de 31 de diciembre de 1996, la sociedad decidió registrarlas contablemente en sus libros como inmovilizado, al ponerse de manifiesto durante ese año que la intención de ésta era destinar el edificio a una actividad de alquiler de viviendas en régimen de protección oficial. Posteriormente, en marzo de 1997, se procedió a la disolución de la sociedad, estando en esta última fecha el edificio de viviendas todavía en fase de construcción.

A raíz de un procedimiento de comprobación realizado por los órganos de Inspección de la Administración Tributaria, ésta consideró que el hecho de modificar contablemente la calificación de dicho activo –el edificio de viviendas- de existencia a inmovilizado, suponía, por lo que al IVA se refiere, su traspaso del sector diferenciado de promoción inmobiliaria al sector diferenciado de arrendamiento, lo que conlleva la realización del hecho imponible autoconsumo de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.1º, letra c) de la Ley del IVA.

No estando conforme la entidad recurrente con dicha calificación y habiendo confirmado la Audiencia Nacional, en sentencia de 30 de junio de 2011, el criterio mantenido por la Administración tributaria, la primera interpuso recurso de casación contra la sentencia de instancia, basándose para ello, a nuestros efectos, en los tres motivos que analizamos a continuación.

Los dos primeros motivos de casación ahondan, en realidad, sobre la misma cuestión: la necesidad, a juicio de la entidad recurrente, de corregir el desajuste habido en la deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial mediante el régimen de regularización de las deducciones anteriores al comienzo de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, de acuerdo con lo previsto en los

artículos 112 y 113, ambos de la Ley del IVA, y no por medio de la figura del autoconsumo de bienes (artículo 9.1º, letra c) de la Ley del IVA) por cambio de afectación de un bien corporal de un sector diferenciado de actividad a otro.

En opinión de la entidad recurrente, el régimen de deducción que le resultaba aplicable a la sociedad es el recogido en los artículos 111 a 113 de la Ley del Impuesto, no siendo posible efectuar la regularización de las cuotas del IVA soportadas mediante la figura del autoconsumo de bienes por cambio de afectación del bien de un sector diferenciado de actividad a otro -regulado en el artículo 9.1º, letra c) de la Ley del IVA- al no haber llegado a iniciar dicha sociedad actividad económica alguna, en el sentido de haber realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial, ya que la sociedad fue disuelta estando aún el edificio de viviendas en fase de construcción.

No comparte, sin embargo, el Tribunal Supremo dicho razonamiento. A juicio del Alto Tribunal, el procedimiento de regularización dispuesto en los artículos 112 y 113 de la Ley del IVA, y previsto para aquellas cuotas del Impuesto soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las actividades empresariales o profesionales, sólo puede efectuarse en el caso de que las deducciones provisionales se hayan realizado teniendo en cuenta las reglas previstas para ese sector diferenciado, lo que, en el caso aquí analizado, únicamente corresponde respecto de las operaciones de promoción inmobiliaria, pero no respecto de las operaciones de arrendamiento de viviendas. Es por ello que, a juicio del Tribunal, “[...] *la regularización derivada de las operaciones de arrendamiento no puede realizarse por la vía del artículo 112 por cuanto las deducciones provisionales no se han realizado teniendo en cuenta las reglas previstas para ese sector diferenciado, siendo correcta la regularización mediante la figura del autoconsumo*”.

Una vez establecido, por tanto, que la figura del autoconsumo de bienes resulta en principio aplicable como mecanismo de regularización de las cuotas del IVA soportadas por la sociedad, al Alto Tribunal examina a continuación si, respecto del caso concreto objeto de análisis, concurren los presupuestos necesarios para considerar que se ha producido dicho hecho imponible con el cambio de afectación del edificio de viviendas.

A este respecto, la entidad recurrente, si bien comparte que -con carácter general- la figura del autoconsumo de bienes tiene lugar cuando se produce un cambio de afectación de activos (edificio de viviendas) desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento -actividades económicas y regímenes de deducción distintos-, no obstante, considera que, en el caso concreto de la sociedad, no se dan los presupuestos de hecho necesarios para la existencia del hecho imponible autoconsumo de bienes, ya que entiende que nunca pueden existir sectores diferenciados de actividad hasta que no se produzca el inicio efectivo de las actividades, en los términos establecidos en el artículo 111 de la Ley del IVA, es decir,

hasta que no se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las actividades empresariales o profesionales.

El Tribunal Supremo rechaza también esta pretensión, al considerar que, a efectos de determinar la existencia de un autoconsumo, las actividades empresariales o profesionales deben considerarse iniciadas, de acuerdo con lo establecido en el tercer párrafo del artículo 5.Dos de la Ley del IVA, desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, y no, por tanto, desde el inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a esas actividades empresariales.

Por tanto, el hecho de que no se hubiera iniciado efectivamente el arrendamiento de las viviendas en el año 1996 por parte de la sociedad no supone que la misma no hubiera iniciado la actividad empresarial de arrendamiento, para lo cual es suficiente que se realicen adquisiciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a dicha actividad de arrendamiento. Además, señala el Alto Tribunal que para que exista autoconsumo no es necesario que, de forma simultánea, existan dos sectores diferenciados de actividad, ya que “[...] conforme al artículo 9.1.c) solo se requiere que se produzca un cambio de afectación de bienes de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional”.

Como tercer motivo de casación, alega la entidad recurrente la infracción del artículo 75.Uno.5º de la Ley del IVA -que fija el devengo del Impuesto en los supuestos de autoconsumos cuando se efectúan las operaciones gravadas-, al haber considerado la sala de instancia como fecha de devengo aquella en que se produjo la modificación contable del activo correspondiente al edificio de viviendas (31 de diciembre de 1996, que fue cuando la sociedad decidió modificar el registro contable del edificio de viviendas de existencia a inmovilizado). En su opinión, y de acuerdo con la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo, el mero apunte contable no es suficiente por sí solo para determinar el momento del devengo del Impuesto en las operaciones de autoconsumo de bienes.

De nuevo, el Alto Tribunal rechaza igualmente este tercer motivo de casación, argumentando que considera acertado, tal y como establece la sentencia de instancia, considerar como fecha de devengo la correspondiente a la fecha de modificación contable, pese a existir otros indicios o hechos anteriores que indicaban que el edificio se iba a destinar al alquiler, “[...] por cuanto ese acto [el de modificación contable] recoge la intención de la empresa de destinar efectivamente ese edificio al alquiler no tratándose solo de un acto de un tercero que realiza una calificación provisional que permitía al recurrente obtener una serie de beneficios en la construcción de las viviendas”.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de junio de 2014. Nº de recurso 3251/2012.

Devolución del IVA soportado – Cesión por parte del sujeto pasivo de los derechos que le corresponden sobre las devoluciones a que tiene derecho frente a la Hacienda Pública a favor de un tercero.

En esta sentencia se posiciona el Alto Tribunal sobre la posibilidad para un sujeto pasivo de ceder en un acuerdo privado el derecho a obtener la devolución del IVA que le corresponda.

En el caso analizado, la mercantil A cedió mediante contrato mercantil al demandante en esta sentencia, la entidad bancaria B, los derechos de crédito que le correspondían sobre las devoluciones del IVA que la Hacienda Pública debía, en su caso, efectuarle. Así, con objeto de que la Administración ingresase directamente las cuotas del Impuesto a la entidad bancaria, A procedió al envío de una carta certificada con acuse de recibo dirigida a la Delegación de Murcia de la AEAT en la que constaban las condiciones de la cesión.

El Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de Murcia decidió no tomar razón de la cesión de la que se le informaba. Al no estar de acuerdo con esta decisión, B recurrió la misma ante el TEAR de Murcia, el TEAC, la Audiencia Nacional y finalmente ante el Tribunal Supremo, quienes apoyan la tesis de la Administración, sustentada en el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor: "*Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no produzcan efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*".

Argumenta en este sentido el Alto Tribunal que los titulares del derecho a solicitar la devolución del IVA son y sólo pueden ser los sujetos pasivos, tal y como expone el artículo 115 de la Ley del IVA, de forma que la devolución únicamente puede ser reconocida por la Administración Tributaria y, por ende, efectuada a los sujetos pasivos.

Así, concluye el Tribunal, al igual que lo hizo la Audiencia Nacional, que "la cesión de derechos, sin perjuicio de sus consecuencias civiles, no tiene efectos ante la Administración, por lo que no puede afectar al cumplimiento por esta última de las obligaciones económicas y de los deberes que deriven de la aplicación de los tributos, ni tampoco limitar el ejercicio de sus potestades, incluida la eventual posibilidad de compensar de oficio deudas tributarias de los sujetos pasivos con los créditos que les reconozca".

De acuerdo con estos argumentos, se desestima el recurso de casación interpuesto por la entidad recurrente.

Cabe señalar que, no obstante la conclusión del Alto Tribunal, existe un voto particular al respecto de esta sentencia, emitido por dos de los Magistrados del Tribunal, manifestando su discrepancia con dicha

conclusión, y reiterando el voto particular formulado en la sentencia de 11 de Julio de 2011, recaída en el recurso de casación 3539/2007, que resolvía un caso similar.

A juicio de los citados magistrados, los componentes de la relación jurídica tributaria pueden diferenciarse entre obligaciones tributarias y derechos de los obligados, sin que el derecho a obtener una devolución tributaria de un particular frente a la Administración tributaria pueda considerarse obligación tributaria del particular o elemento de ésta, aunque sí puede derivar de una obligación tributaria.

Del mismo modo, consideran que el crédito del particular no puede considerarse como elemento de una obligación tributaria, sino, como elemento de una obligación de contenido económico a cargo de la Administración tributaria, de forma que la Ley General Tributaria, en su artículo 17.4 de acuerdo con su redacción vigente (artículo 36 de acuerdo con la redacción de la antigua Ley 230/1963) “no impide al particular disponer de sus créditos frente a la Administración tributaria y que ésta satisfaga sus obligaciones de contenido económico a un tercero en virtud de un pacto de éste con el particular acreedor originario, siempre, claro es, que la Administración tributaria conozca dicho pacto”.

Se cita a este respecto en este voto particular, al igual que lo había hecho la entidad bancaria recurrente como apoyo de sus pretensiones, la sentencia de la Sala de lo Civil del propio Tribunal Supremo, de fecha 12 de diciembre de 2002 (casación 967/1997), donde se condena a la AEAT a efectuar una devolución tributaria a un tercero al que el acreedor originario había cedido su crédito en garantía de una operación entre ambos, entendiendo la Sala de lo Civil que el deudor --la Administración Tributaria en este caso-- una vez había tenido conocimiento de la cesión de crédito entre particulares, solamente quedaba liberada mediante el pago al acreedor cesionario.

Con base en estos motivos, consideran los magistrados que hubiera sido procedente estimar el recurso de casación interpuesto por la entidad bancaria.

6. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso. Sentencia de 19 de mayo de 2014. Número de recurso 735/2012.

Devoluciones a no establecidos – Cómputo del periodo de 12 meses para la duración de una obra, para considerar que existe un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto.

En la presente Sentencia la Audiencia Nacional analiza si, tal y como defiende la propia entidad recurrente, ésta tiene derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas, a través del régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA, o si por el contrario, el procedimiento adecuado es aquel previsto en el artículo 115 de la Ley del IVA, por

considerarse la recurrente, a juicio de la Administración, establecida en el territorio de aplicación del IVA.

La recurrente soportó cuotas del IVA correspondientes a la adquisición de bienes y servicios para la realización de una obra en el territorio de aplicación del Impuesto. La devolución de dichas cuotas se solicitó a través del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA, al entender la recurrente que carecía de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español y que cumplía los requisitos legales para aplicar dicho procedimiento.

Sin embargo, la Administración consideró que la recurrente había sido titular de establecimiento permanente por haber realizado en territorio de aplicación del impuesto una obra cuya duración excedió de doce meses. Por ello, la solicitud de devolución de la recurrente a través del ya mencionado procedimiento de devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

La Audiencia Nacional entra a valorar toda la información y documentación aportada por la entidad para poder determinar así la duración de las obras realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las cuales determinarán en el caso de exceder los 12 meses de duración la existencia de un establecimiento permanente en el mismo.

Para realizar dicho cómputo correctamente, utiliza diferentes datos que se le facilitan distinguiéndose entre ellos las siguientes fechas clave:

- Fecha de entrega de los materiales para el inicio de la obra: 1 de septiembre de 2007.
- Fecha de finalización de la obra conforme al certificado de aceptación de la misma: 17 de septiembre de 2008 (independientemente del plazo de garantía).
- Fecha de adquisición de materiales: 21 de mayo de 2007.
- Momento de llegada del personal: 12 diciembre de 2007.

Finalmente la Audiencia Nacional, considera como fechas relevantes a la hora de realizar el cómputo del plazo de 12 meses, la fecha de entrega de los materiales para el inicio del cómputo del plazo, y la fecha de finalización de la obra conforme al certificado de aceptación de la misma, para la finalización del cómputo de dicho plazo.

En base a los criterios aplicados, resulta que la duración de la obra excedió de 12 meses, y por ello, Audiencia Nacional desestima el recurso planteado al afirmar que ha transcurrido un plazo superior al de los doce meses a que se refiere el art. 69.5.c) de la mencionada LIVA, que existe un establecimiento permanente y, en consecuencia, no resulta de aplicación procedimiento de devolución previsto en el art. 119 de la LIVA.

7. Audiencia Nacional. Sentencia de 21 de mayo de 2014. Nº de recurso 224/2012.

Régimen de deducción del IVA aplicable las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación básica.

La Audiencia Nacional resuelve acerca del porcentaje de deducción que corresponde a las cuotas de IVA soportadas por la Universidad de Extremadura en la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de proyectos de investigación *básica*.

El recurrente sostiene que el porcentaje aplicable a las cuotas del IVA soportadas en la realización de la actividad de investigación básica es el 100%, por integrarse dicha actividad en el sector diferenciado de la actividad de investigación, actividad sujeta y no exenta. Por el contrario, entiende la Administración Tributaria que la actividad básica ha de considerarse incluida dentro de la actividad docente, actividad sujeta y exenta, por lo que el porcentaje de deducción de la cuotas del IVA soportado será aquél aplicable a dicho sector de actividad.

La Audiencia Nacional resuelve el recurso declarando la resolución del TEAC de 27 de marzo de 2012 impugnada contraria a Derecho y estima el recurso presentado por la recurrente.

Para llegar a esta conclusión, la Audiencia Nacional se basa las resoluciones favorables ya emitidas por esa misma Sala y Sección en supuestos sustancialmente idénticos, y trae a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2002, en el asunto C-287/00, Comisión contra la República Federal Alemana.

De acuerdo con la jurisprudencia arriba indicada, la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido para la enseñanza resulta exclusivamente aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios directamente relacionadas con el servicio de enseñanza universitaria

En línea con lo anterior el Tribunal de Justicia señaló que:

“(...) el hecho de que las actividades de investigación en beneficio de personas privadas puedan ser útiles para la enseñanza no basta para establecer la existencia, entre esta y las actividades controvertidas, de una relación jurídica tan directa como la exigida por dicha disposición.”

Al hilo de tal afirmación, la Audiencia Nacional se remite a su Sentencia de 20 de mayo de 2009 en la que señaló que:

“aunque se aceptase que el resultado de la investigación básica se utilizará para la actividad de enseñanza,(...) no bastaría para establecer la relación jurídica que extrae la Administración en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido”

“(…) el hecho de que la enseñanza y la investigación, las dos actividades ejercidas por una universidad, sean complementarias no desvirtúa que a efectos del IVA, y de acuerdo con la normativa arriba expresada, sean sectores diferenciados a los que les corresponde un régimen de deducción propio (artículo 101 de la LIVA); ni supone que la realización de proyectos de investigación básica por parte de la Universidad, que ejerce también la actividad de la enseñanza, lleve a la conclusión, como hace erróneamente la Administración, de que no sea un sector diferenciado de investigación al que se la ha de aplicar la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios cuyo destino se afecta a esos proyectos de investigación básica”.

Por tanto, concluye el Tribunal que el porcentaje de deducción aplicable a las cuotas del IVA soportadas en la realización de la actividad de investigación básica, será aquel aplicable al sector diferenciado de la actividad de investigación (en el caso de autos, el 100%), y no aquel correspondiente al de la actividad docente.

8. Audiencia Nacional. Sentencias de 21 y 22 de mayo de 2014. Nº de recurso 210/2012 y 211/2012.

Caducidad del derecho a la compensación de las cuotas de IVA soportadas – Iniciación de un nuevo periodo para reclamar a la Administración Tributaria la devolución de las cuotas que no pudieron ser objeto de compensación en tiempo hábil.

En esta sentencia la Audiencia Nacional resuelve acerca de si una vez caducado el plazo de 4 años para compensar el saldo de IVA a favor del recurrente del recurso 211/2012, resulta posible obtener la devolución del remanente.

En estas dos Sentencias, la AN resuelve sobre el mismo supuesto cuyo recurso fue interpuesto por las 2 entidades interesadas en el mismo.

En este supuesto, la recurrente del recurso 211/2012 solicitó la devolución de determinadas cuotas de IVA deducibles en el ejercicio 2004. En dicho periodo, a consecuencia de una operación de fusión por absorción, la recurrente entendió haber superado el importe del volumen de operaciones para ser considerada gran empresa a efectos de IVA, por lo que tributó en volumen de operaciones entre las Haciendas foral y estatal y solicitó la devolución de las cuotas del IVA en distintos tramos ante ambas Haciendas.

Sin embargo, la Hacienda estatal denegó la devolución de dichas cuotas por considerar que no se había acreditado la realización de la operación mercantil de fusión por absorción y que, por lo tanto, la recurrente no podría acreditar que tuviera el volumen de operaciones necesario para tener la condición de gran empresa a efectos de IVA cuando solicitó la devolución

de dichas cuotas. Como consecuencia de lo anterior la devolución de las cuotas de IVA deducibles sólo procedía ante la Hacienda foral.

Con posterioridad, la recurrente del recurso 211/2012 pasó a formar parte de un grupo de entidades a efectos de IVA como entidad dependiente. En noviembre de 2008, consignó en su autoliquidación modelo 322, como cuotas a compensar de periodos anteriores a la incorporación al grupo, las cuotas del IVA correspondientes al ejercicio 2004 que no había podido recuperar hasta la fecha. En este mismo periodo, la entidad dominante del grupo– recurrente del recurso 210/2012 – incorporó los datos consignados en la autoliquidación de IVA de la entidad dependiente en el modelo agregado 353.

La AEAT y el TEAC rechazan la pretensión de obtener la recuperación de las cuotas de IVA deducibles soportadas por dos motivos:

- Si por acto administrativo firme la recurrente no tenía el derecho a la devolución en el ejercicio 2004, tampoco tenía derecho a la compensación.
- La AEAT ya reconoció que no procedía ninguna devolución por su parte, por considerar que la recurrente debió tributar sólo ante la Hacienda Foral.

Señala la Audiencia Nacional en esta Sentencia que la AEAT y el TEAC no pueden desconocer la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión europea y la doctrina del Tribunal Supremo que ya existen sobre esta cuestión. Esta Sala recuerda que la neutralidad es uno de los principios fundamentales del IVA, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado.

En virtud de dicho principio, no se puede privar a un sujeto pasivo el derecho a recuperar las cuotas de IVA que no ha podido compensar durante el plazo de prescripción. De lo contrario, se produciría un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria y se distorsionaría el propio mecanismo del IVA.

La Audiencia Nacional declara que después de haber caducado el derecho a la compensación (lo que ocurre en el ejercicio 2008 en el caso de auto), debe iniciarse un nuevo período de 4 años durante el cual se puede reclamar a la Administración Tributaria la devolución de las cuotas de IVA ingresadas y que no han podido ser objeto de compensación en tiempo hábil.

Asimismo, la Audiencia Nacional señala que *“no puede anudarse, como pretende la defensa del Estado el hecho de que la cuota a devolver según la referida Sentencia sea cero con el hecho de que la pretensión de devolución deba hacerse ante la Hacienda Foral, pues con ello, la defensa del Estado incurre en la contradicción de exigir que la devolución de*

cantidades ingresadas en la Hacienda Estatal, sean reclamadas ante la Foral”

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional estima los recursos presentados por las recurrentes reconociendo el derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por la recurrente del recurso 211/2012.

9. Audiencia Nacional. Sentencia de 5 de junio de 2014. Nº de recurso 410/2012.

Promoción de Vivienda con Protección Pública de la Comunidad de Madrid – No existencia de cambio de actividad – No procedencia del autoconsumo por cambio de afectación

En este supuesto de hecho, la parte actora es promotora y ejecutora de una promoción inmobiliaria que se compone de un bloque de 82 viviendas en una localidad de la Comunidad de Madrid, con plaza de aparcamiento y trastero. Esta promoción tiene la calificación de Viviendas de Protección Pública para Arrendamiento. La parte actora dedujo la totalidad de las cuotas de IVA soportadas en la construcción de la Promoción por ser su actividad económica la promoción inmobiliaria de edificaciones y por ser la intención de la recurrente la construcción de viviendas para su posterior transmisión en bloque a un único adquirente.

De acuerdo con lo establecido en la norma sectorial autonómica, estas viviendas pueden enajenarse en cualquier momento y por bloque entero, con autorización previa de la Consejería. En todo caso, se impone la obligación de destinar al arrendamiento este tipo de viviendas durante todo su plazo de vinculación al régimen de protección pública (10 años).

Ante las dificultades del mercado, la parte actora no pudo vender el bloque de viviendas y sólo consiguió firmar un compromiso de venta, mediante un contrato de arrendamiento con opción de compra, con un plazo de 5 años y a precio cero (por estar dicha venta sujeta a la autorización de la Consejería competente en materia de vivienda).

En un procedimiento de comprobación limitada, la Administración Tributaria reconoció la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios para la construcción de la promoción por ser la actividad económica de la recurrente la promoción inmobiliaria. No obstante, el mismo día, la Administración Tributaria emitió propuesta de liquidación por considerar que la actividad de la recurrente, una vez ejecutada la promoción, era la de arrendamiento de viviendas. En consecuencia de lo anterior, la Administración demandante declaró la existencia de autoconsumo por cambio de afectación y reclamó el IVA soportado correspondiente.

En esta sentencia la Audiencia Nacional resuelve acerca de si la recurrente ha cambiado de actividad económica o no, y por ello, se ha producido efectivamente un cambio de afectación de las viviendas.

Señala la Audiencia Nacional que en base a lo establecido en el artículo 20.Uno.22ºA) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, *“el hecho de que determinadas viviendas que integran la promoción hayan sido alquiladas, mediante contrato de arrendamiento sin opción de compra, no implica “per se”, un cambio de actividad imputable a la recurrente a los efectos de privarle de la posibilidad de realizar las pertinentes deducciones de cuotas por IVA soportado en la construcción de la misma. (...) la calificación de primera entrega no queda desvirtuada por el hecho de que la referida opción tenga un plazo más o menos dilatado, ya que, mientras la misma está en vigor, persiste la obligación de venta para la recurrente y por otra parte, si la norma citada admite un plazo de dos años para mantener la calificación de primera entrega de los bienes dados en arrendamiento sin opción de compra, con mayor razón debe entenderse que mantiene dicha calificación, para supuestos en los que exista dicha opción, aunque el plazo para ejercitarla, como ocurre en este caso, sea superior a los dos años.”*

Asimismo, la Audiencia Nacional considera que el arrendamiento con opción de compra de las viviendas no ha modificado la afectación de la promoción en la medida en que la norma autonómica también incidió en la posición jurídica de la recurrente y la obligó a arrendar las viviendas. De lo contrario, el incumplimiento de la norma autonómica hubiera desencadenado la incoación de un expediente sancionador para la recurrente.

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional concluye estimando el recurso presentado por la recurrente y anula el acto impugnado.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6923/2012, de 22 de mayo de 2014.

Bienes relacionados con la nutrición humana o alimentación animal – Tipo aplicable (general o reducido) en función de la aptitud para ser utilizados para esos fines con independencia de destino final o efectivo – Unificación de criterio.

En el supuesto planteado, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpone recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio contra la Resolución del TEAR del País Vasco en la que se estiman las pretensiones del recurrente en relación con la aplicación del tipo reducido del IVA a las importaciones de gusana viva (alimento para peces).

Para la resolución del recurso interpuesto, el TEAR cita diversas sentencias del TJUE y del TS, de las que se extraen las conclusiones siguientes:

- El Legislador de la Unión permite la aplicación de tipos reducidos de IVA a los productos destinados al consumo humano y animal, con el objetivo de abaratar tales productos, haciéndolos más accesibles para el consumidor final.
- Lo que define la sujeción al tipo reducido de IVA en los casos de entrega o importación de productos relacionados con la alimentación humana o animal, es la susceptibilidad, habitualidad, idoneidad y aptitud para ser utilizadas en dichos fines, que son elementos objetivos, sin aludir al destino final que pueda dárseles ni al conocimiento que de ello tengan los intervinientes de la operación.
- Es necesario diferenciar entre los productos que “normalmente” se utilizan en la preparación de productos de alimentación, a los que se permite la aplicación del tipo reducido sin que resulte necesario acreditar el destino de los productos, de aquellos que no lo son, ya que en este caso sí que es necesario probar el destino de los mismos.

De acuerdo con lo anterior, el TEAC confirma el criterio del TEAR del País Vasco, considerando que la mercancía importada como “Gusana Viva. Alimento para peces”, es un producto apto para la alimentación animal, por lo que *“no es preciso acreditar el destino efectivo que se ha dado a los mismos, siendo aplicable el tipo reducido del impuesto”*.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5489/2011, de 22 de mayo de 2014.

Deducciones – Cuotas no deducibles – Artículo 96.uno.5º LIVA – Atenciones a clientes – Operaciones no sujetas – Entregas sin contraprestación de impresos o de objetos de carácter publicitario – Autoconsumo de bienes externo –Autoconsumo no sujeto – Base imponible – Operaciones accesorias.

El TEAC se pronuncia acerca de la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de elementos del mobiliario con menciones publicitarias de los productos distribuidos por la adquirente, cuando dichos elementos del mobiliario van a ser posteriormente entregados a clientes.

En este supuesto, el reclamante adquiere cierto mobiliario de terraza (sombrillas, sillas, mesas y peanas) que registra en su contabilidad como gasto corriente y del cual se deduce el IVA soportado por su adquisición. Los citados productos se entregan directamente a sus clientes sin recibir fianza ni contraprestación. Dichas entregas no tienen reflejo en factura, ni se suscribe al respecto ningún tipo de contrato de cesión.

La Inspección considera que dichas entregas no son necesarias para el desarrollo de la actividad de la recurrente y deben calificarse como atenciones a clientes, por lo que las cuotas soportadas en su adquisición no son deducibles.

La recurrente, sin embargo, entiende que las cuotas soportadas en la adquisición de dichos bienes deben tener la condición de deducibles ya que: (i) todos los elementos adquiridos realizan una función publicitaria, sin que puedan calificarse de atenciones a clientes; (ii) no existe entrega de bienes a efectos de IVA, ya que no se transmite el poder de disposición sobre los elementos entregados y la sociedad puede retirarlos en caso de que se interrumpa la relación comercial o que no se destinen a los fines comerciales previstos; (iii) inexistencia de autoconsumo de servicios ya que se trata de prestaciones de servicios gratuitas realizadas para fines propios de la actividad; (iv) la cesión del uso de los elementos publicitarios constituye una prestación accesoria de la operación principal de venta de bebidas que realiza con sus clientes, y tiene carácter onerosa, incluyéndose su contraprestación en la obtenida por la operación principal; (v) aunque se considerara la existencia de una entrega de bienes de carácter oneroso y gratuito, el destino de los bienes se encuentra dentro de la esfera de su actividad, principalmente publicitario, sin que pueda considerarse una atención a clientes.

A efectos de resolver esta cuestión el TEAC recuerda lo establecido en el apartado 4 del artículo 7 de la LIVA en relación con las operaciones que no se encuentran sujetas a IVA:

“Se consideran no sujetas: (...)

4. Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 pesetas (90,15 euros), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita”.

Asimismo, el TEAC recuerda su Resolución de fecha 8 de junio de 2010 en relación con lo dispuesto en el citado artículo 7 de la LIVA: *“La interpretación del artículo parece excluir del supuesto de no sujeción aquellas entregas sin contraprestación de objetos que por tener un valor comercial intrínseco, escapen de la definición de objeto de carácter publicitario. El apartado 4º del artículo 7 da una definición del objeto publicitario por contraposición al objeto meramente comercial, ya que cualquier objeto publicitario que contenga la mención publicitaria de forma indeleble, puede perder tal carácter cuando sea un bien que en sí mismo goce de valor”.*

De acuerdo con lo expuesto, el TEAC extrae las siguientes conclusiones:

- Las expresiones *“objetos publicitarios de escaso valor”*, *“entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable”* u *“objetos de carácter publicitario que carezcan de valor comercial intrínseco”* utilizados por la LIVA son sinónimas de “poco” valor, pero no necesariamente de valor cero.
- El límite de escaso valor es de 90,15 euros.
- No puede entenderse que todos los objetos que llevan gravada una marca publicitaria carecen de valor comercial o de mercado.
- Para entender no sujeta a IVA la entrega sin contraprestación de objetos de carácter publicitario, han de cumplirse dos condiciones simultáneamente: que carezcan de valor comercial intrínseco y que lleven incorporada una mención indeleble de marca publicitaria.

A efectos de determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas derivadas de elementos adquiridos para ser posteriormente entregados a clientes, el TEAC cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2013, que estableció que, en virtud del artículo 96.Uno.5 de la LIVA, no son deducibles las cuotas soportadas *“como consecuencia de adquisiciones de bienes o*

servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas”, sin que se incluyan los las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7.2º y 4º de la LIVA.

En consecuencia con lo anteriormente expuesto, el TEAC considera que los bienes entregados no dan derecho a la deducción del IVA soportado en su adquisición, ya que no pueden encuadrarse dentro de los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7 de la LIVA, a pesar de que en el mobiliario entregado figure la marca publicitaria. Se trata de elementos con valor comercial intrínseco que cubren necesidades concretas de sus clientes que, de no haberse obtenido de la recurrente, hubieran debido adquirir en el mercado.

Por otro lado, el TEAC se plantea si la entrega del mencionado mobiliario de forma gratuita constituye un autoconsumo de bienes gravado. En este sentido, de nuevo se atiende a la STS de 15 de junio de 2013, en la que se recuerda lo establecido por el TJUE a este respecto, y en la que se determina que para que no se considere autoconsumo debe tratarse de una entrega de bienes, de escaso valor o de muestras comerciales, a título gratuito.

En consecuencia, las entregas gratuitas de mobiliario y otros objetos publicitarios deben considerarse operaciones de autoconsumo de bienes. No obstante, al no tener las cuotas soportadas por el interesado en la adquisición de dichos elementos la consideración de deducibles, no puede existir un autoconsumo gravado, ya que en caso contrario estaríamos ante un supuesto de doble imposición. Por ello, concluye el Tribunal que dicho autoconsumo no está sujeto a IVA conforme al artículo 7.7 de la LIVA.

En relación con la pretensión de la recurrente que considera la cesión del uso, e incluso la entrega, de elementos publicitarios (onerosa o gratuita) como operaciones comprendidas en el ámbito de su actividad y que, por tanto, constituyen prestaciones accesorias de la operación principal realizada con sus clientes, el TEAC cita, por un lado, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2008, en la que se establece lo siguiente: *“el hecho de que esa entrega de material publicitario sirva para la finalidad de la empresa no es suficiente para considerar deducible las cuotas soportadas para su adquisición al tratarse como hemos dicho de objetos publicitarios que no pueden considerarse de escaso valor en los términos previstos legalmente”,* y por otro lado, con base en la jurisprudencia del TJCE, señala que una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. En este sentido, de la operatoria comercial de la recurrente no se deriva que nos encontremos ante cesiones o entregas de bienes accesorias como las definidas anteriormente.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4895/2011, de 22 de mayo de 2014.

Devolución a no establecidos – Operaciones que no generan el derecho a la devolución por esta vía – Empresario o profesional no establecido que realiza una entrega de bienes a otro empresario o profesional también no establecido.

El TEAC se pronuncia acerca de la procedencia de la aplicación del régimen especial de devolución a no establecidos en el supuesto de que el obligado tributario no establecido, por alguna de las operaciones realizadas en el TAI, sea considerado sujeto pasivo en atención a las reglas de inversión del sujeto pasivo contenidas en el artículo 84.Uno.2º.

En el supuesto planteado, la reclamante es una sociedad no residente en el TAI que realiza operaciones sobre bienes inmuebles situados en el TAI a clientes establecidos en el mismo, por lo que en aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo sus clientes resultan destinatarios de las operaciones. Como consecuencia de lo anterior, la reclamante solicita la devolución del IVA soportado en el TAI a través del procedimiento de devolución a no establecidos recogido en el artículo 119 de la LIVA.

Por su parte, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) deniega la devolución solicitada por la realización en el TAI de operaciones distintas a las previstas en el artículo 119, concretamente la subcontratación con otra sociedad de la realización en el TAI de una ejecución de obra con aportación de materiales, operación sujeta a IVA, resultando ser sujeto pasivo de la misma por inversión del sujeto pasivo, en atención al artículo 84.Uno.2º de la LIVA. Por ello, la ONGT entiende que la reclamante no puede acogerse al régimen especial de devoluciones a no establecidos.

El TEAC determina que los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en el mismo siempre que cumplan todos los requisitos exigidos en el artículo 119 de la LIVA. Entre los requisitos exigidos se establece que durante el período al que se refiere la solicitud no hayan realizado en el TAI entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas a las relacionadas en el apartado Dos.2º del citado artículo:

- a) *“Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.*
- b) *Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley”.*

Cabe señalar que el sujeto pasivo de las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional no establecido en el TAI es el destinatario de

las mismas, con independencia de que éste último se encuentre o no establecido en el TAI.

En este caso, la recurrente ha realizado en el TAI una ejecución de obra con aportación de materiales por la que resulta ser sujeto pasivo del IVA por las reglas de inversión del sujeto pasivo en virtud del artículo 84.Uno.2º de la LIVA. En consecuencia, no puede obtener la devolución del impuesto por el procedimiento especial del artículo 119 de la LIVA, sino que deberá utilizar los procedimientos generales de deducción y devolución de la LIVA.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2474/2011, de 22 de mayo de 2014.

Base imponible – Modificación del precio del contrato por decisión judicial y modificación de la base imponible – Rectificación de la factura y repercusión – Resolución judicial que considera que el precio facturado era superior al del contrato – Devolución de ingresos indebidos – Titular del derecho a la devolución.

El TEAC se pronuncia acerca del procedimiento a seguir para la modificación de la base imponible en un supuesto de modificación del precio del contrato por decisión judicial.

La recurrente realizó unas obras para una Administración Pública, cuya recepción se produjo en fecha 30 de junio de 1999. Parte de las obras realizadas no se encontraban previstas en el proyecto inicial, por lo que se emitió una certificación adicional, ingresando la recurrente el IVA repercutido consignado en la misma. Finalmente, la Administración no aprobó el importe adicional solicitado, por lo que la entidad recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo al entender que estaban pendientes de certificar por el Ayuntamiento obras ejecutadas en exceso sobre el proyecto aprobado y que habían sido autorizadas, al menos tácitamente, por importe incluso mayor al estimado por la entidad. Dicho recurso fue desestimado y, contra la sentencia, se interpuso recurso de casación al Tribunal Supremo, que fue inadmitido declarando firme la sentencia del Tribunal Superior de Justicia. Como consecuencia de lo anterior, la recurrente presentó rectificación de autoliquidación y solicitud de devolución de ingresos indebidos por la cuota indebidamente ingresada, pretensiones que fueron desestimadas por considerar que había transcurrido el plazo de prescripción.

La cuestión a resolver por el TEAC consiste en determinar si resulta conforme a Derecho la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

El artículo 89.Uno de la LIVA establece que deberán rectificarse las cuotas impositivas repercutidas: *“cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según*

lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible”.

Por su parte, el artículo 89.Cinco de la LIVA establece procedimientos distintos de rectificación dependiendo de si se produce un incremento o una minoración de las cuotas. En este último supuesto, distingue dos posibilidades: (i) iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos; y (ii) regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debe efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

En este sentido, el TEAC analiza en qué supuesto debe utilizarse un procedimiento u otro, señalando que el primero de ellos únicamente será de aplicación cuando nos encontremos ante un ingreso “indebido”, es decir, ante cuotas que no debieron ser repercutidas en la cuantía en que lo fueron inicialmente. En caso contrario, cuando la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, deberá recurrirse al segundo procedimiento, ya que la posterior modificación de la base imponible no implica que el ingreso efectuado originariamente fuera indebido, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida al momento del devengo que, aunque le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente, que fue procedente cuando se realizó la operación.

En el supuesto planteado, teniendo en cuenta que tanto la certificación de obras por el exceso de obra ejecutada como la cuota de IVA derivada de ese exceso eran indebidos, el TEAC establece que el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente (la recurrente) puede optar por aplicar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En este caso, el TEAC considera, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 67 y 68 de la LGT, que los recursos interpuestos ante TSJ y TS interrumpen el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos. En este sentido, el Auto del TS notificado el 1 de septiembre de 2006 interrumpe el plazo de prescripción del citado derecho, y es a partir de dicha fecha cuando se inicia de nuevo el cómputo del plazo de cuatro años. Dado que el interesado presentó la solicitud el 30 de julio de 2010, se efectúa dentro del plazo de los cuatro años.

Finalmente, el TEAC establece que la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos en caso de repercusión indebida de las cuotas, así como el derecho a obtener la devolución de los mismos, corresponde al obligado tributario y también a quien soportó el acto de repercusión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 y 2 del Reglamento General de Revisión.

En este supuesto, la entidad reclamante emitió factura en relación con las obras pendientes de certificar, procediendo al ingreso de la cuota de IVA

repercutido correspondiente, sin que la Administración aprobara la certificación y, por tanto, soportara la cuota repercutida. En este sentido, la recurrente se encuentra legitimada para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y también es ella quien tiene derecho a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas e ingresadas.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1215-14, de 6 de mayo de 2014

Renuncia a la exención – Inversión del sujeto pasivo.

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

“Como consecuencia de una ejecución hipotecaria de un cliente, la entidad consultante ha resultado adjudicataria de una cantera”.

En primer lugar, la DGT determina, con base a los artículos 8.dos.3º y 4.dos.b) de la Ley del IVA, que la transmisión de una cantera de una sociedad a la entidad consultante, efectuada como consecuencia de un procedimiento de ejecución forzosa, estará sujeta al IVA si el inmueble se encontraba afecto al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Posteriormente la DGT analiza la posible aplicación de alguna de las exenciones del IVA recogidas en los artículos 20.uno.20º o 20.uno.22º de la citada Ley. En este sentido, la DGT determina que una cantera no tiene la consideración de edificación según lo establecido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto y, por tanto, la exención recogida en el artículo 20.uno.22º no le resultaría aplicable.

Sin embargo, sí que considera de aplicación de la exención del IVA del artículo 20.uno.20º de la Ley, entendiendo que una cantera tiene la consideración de terreno rústico, sin perjuicio de que podría ser de aplicación la renuncia a la exención si se reúnen los requisitos establecidos en el artículo 20.dos para ello.

Si finalmente dicha operación pudiese resultar no exenta del IVA, por aplicación de la renuncia a la exención, habría que atender a lo dispuesto en el artículo 84.uno.2º.e) de la Ley del Impuesto que determina la inversión del sujeto pasivo, entre otros supuestos, en las entregas exentas según los artículos 20.uno.2º y 20.uno.22º, siendo por lo tanto el sujeto pasivo de dicha entrega el adquirente.

A este respecto explica la DGT que, si bien la disposición adicional sexta de la Ley 37/1002, en su redacción dada recientemente por la Ley 22/2013 de 23 de diciembre (Presupuestos Generales del Estado del año 2014) dispone que en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa,

los adjudicatarios que tenga la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y con respecto a la entrega de bienes sujetas al mismo, para;

- (ii) expedir la factura correspondiente
- (iii) renunciar a la exención del IVA si fuera posible así como,
- (iv) repercutir el Impuesto en la factura y presentar la declaración-liquidación correspondiente,

de resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo recogida en el artículo 84.uno.2º de la Ley del Impuesto, el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación por lo que será él el obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en su propio nombre, sin actuar en nombre y por cuenta del subastado.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1241-14, de 7 de mayo de 2014

Modificación base imponible – Rectificación de cuota – Rectificación de autoliquidación.

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

“El consultante es una persona física a quien una determinada operadora de telefonía le cobró indebidamente determinados importes. Efectuadas las correspondientes reclamaciones, la empresa le devuelve el importe pero sin tener en cuenta el IVA repercutido en su día, aduciendo que se trata de descuentos por reclamación.”.

La DGT comienza su análisis exponiendo lo dispuesto en el artículo 80.dos de la Ley del IVA. En este sentido, la base imponible del IVA se modificará cuando, entre otras, con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

Por otro lado, el artículo 89.uno de la Ley del IVA, establece que los sujetos pasivos rectificarán las cuotas impositivas repercutidas cuando se produzcan las circunstancias del artículo 80 de la Ley del IVA. Dicha rectificación se efectuará en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación. En este sentido, el apartado cinco del citado artículo 89 dispone también que en el supuesto en el que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas el sujeto pasivo podrá optar por:

- Iniciar ante la Administración el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

- Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores.

Sobre la base de lo anterior, la DGT afirma que para el supuesto de hecho objeto de análisis, la empresa de telefonía debe modificar la base imponible de las operaciones y devolver al consultante el importe de las cuotas del IVA.

La DGT hace también un análisis específico sobre la regularización de las cuotas repercutidas, prevista en el artículo 89.cinco de la Ley del IVA, como consecuencia del informe de 19 de abril de 2013 de la Subdirección General de Tributos, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En relación con lo manifestado en el citado informe, la DGT precisa que cuando la Ley del IVA plantea, en la letra a) del artículo citado en el párrafo anterior, la posibilidad de iniciar ante la Administración el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, se debe tener en consideración que dicha redacción fue anterior a la Ley 58/2003, General Tributaria.

Pese a que el artículo 89.cinco.a) de la Ley del IVA habla del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, tal remisión no debe entenderse realizada a los supuestos contemplados en el artículo 221.1 de la LGT. En este sentido, el reconocimiento al derecho a la devolución de ingresos indebidos ha de realizarse en un procedimiento en el que además de rectificarse dichas cuotas repercutidas se pueda reconocer tal devolución de ingresos indebidos.

En relación con lo anteriormente expresado, la LGT prevé en el artículo 120.3 que, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación. Asimismo, en el artículo 221.4 del mismo texto legal, se establece que cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación conforme a lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT.

Como conclusión en relación a la forma de rectificar en un supuesto con minoración de cuotas, la DGT afirma que cuando el artículo 89.cinco.a) de la Ley del IVA habla del “correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos”, dicho procedimiento será el de rectificación de autoliquidación.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1245-14, de 7 de mayo de 2014

Expedición facturas rectificativas – Plazo de cuatro años

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

“La consultante va a proceder a expedir facturas rectificativas.

Posibilidad de expedir facturas rectificativas habiendo transcurrido más de cuatro años desde la emisión de las facturas que se pretenden rectificar.”

Los sujetos pasivos, conforme a lo dispuesto en el artículo 164, apartado uno, número 3 de la Ley del IVA, estarán obligados a expedir y entregar factura de todas sus operaciones.

La DGT trae a colación lo dispuesto en el artículo 15 del Real Decreto 1619/2012 por el que se regulan las obligaciones de facturación. El citado artículo en su apartado 2 establece, en relación con las facturas rectificativas, que será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias previstas en el artículo 80 de la Ley del IVA.

A su vez, el número 3 del citado artículo prevé que la expedición de la factura rectificativa se efectuará tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el IVA o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IVA.

Por su parte, el artículo 89 de la Ley del IVA establece que la rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el IVA correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IVA.

Sobre la base de lo anterior, la DGT manifiesta que, con carácter general, sólo será posible la expedición de la factura rectificativa dentro del plazo de los cuatro años siguientes al momento en que se devengó el Impuesto.

No obstante, este plazo podrá ser superior o inferior si la rectificación trae casusa de los motivos establecidos en el artículo 80 de la Ley del IVA, sobre modificación de la base imponible.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1255-14, de 8 de mayo de 2014

Base imponible - Modificación de base imponible.

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

“La sociedad consultante prestó servicios a la sociedad X. Ante la falta de liquidez de la sociedad X, se acuerda que ésta ceda a la consultante su derecho de cobro de retenciones de obra que le deben otras empresas. Posteriormente, la sociedad X entra en concurso de acreedores y la entidad consultante no modifica su base imponible en el plazo de un mes establecido en la Ley del Impuesto”.

A lo largo de esta consulta, la DGT analiza la posibilidad de recuperar el Impuesto en las facturas pendientes de pago, según los supuestos establecidos legalmente para modificar la base imponible del IVA en el caso de impago de la contraprestación por el destinatario que contiene el artículo 80 de la Ley del IVA.

Recuerda la DGT el apartado tres de dicho artículo 80 de la Ley que establece el procedimiento para modificar la base imponible y recuperar, por tanto, el IVA cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. En este supuesto, la modificación no podría efectuarse después de haber transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 de la artículo 21 de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal.

Del mismo modo, recuerda también la DGT el apartado cuatro del mismo artículo 80 de la Ley del IVA que establece el procedimiento para modificar la base imponible proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas de las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, siempre que se cumplan todos los requisitos establecidos al efecto de considerar un crédito total o parcialmente incobrable, entre otros:

- Que haya transcurrido un año (seis meses para las empresas que no hayan superado la cifra de 6.010.121,04€ de volumen de operaciones el año anterior) desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito.
- Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros.
- Que el destinatario sea empresario o, en otro caso, que la base imponible (IVA excluido) sea superior a 300 euros.

- Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial.

La modificación se deberá de realizar en el plazo de tres meses siguientes a la finalización del plazo de un año/seis meses y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo fijado a tal efecto en el Reglamento (un mes después de estos tres meses).

Por último la DGT hace mención al reciente apartado cinco.3º del mismo artículo 80 de la Ley que ha sido introducido en la norma legal del Impuesto por la modificación de la Ley 16/2012 de 27 de diciembre tras ser criterio reiterado de la DGT en distintas consultas que establece que no procederá la modificación del artículo 80.cuatro con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

Por lo tanto, en este supuesto de hecho no procederá la modificación de la base imponible por el procedimiento del artículo 80.tres de la Ley fuera de los plazos legales y de los requisitos establecidos a tal efecto, ni tampoco podrá utilizarse el requerimiento notarial para la modificación de la base imponible según el procedimiento establecido en el artículo 80.cuatro.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1273-14, de 13 de mayo de 2014

Condición de empresario o profesional - Actividad económica a realizar – Consideración de entidad dominante REGE

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, dominante de un grupo de entidades, se ha transformado en una fundación bancaria como consecuencia de un proceso de reestructuración interno.”

La DGT analiza en la presente consulta si la consultante, entidad que tras una transformación va a desarrollar actividades de naturaleza económica de gestión de participaciones de sus filiales y de administración de emisiones, puede o no ser continuada siendo considerada como empresario o profesional a efectos del IVA y por lo tanto seguir formando parte del grupo de entidades que hasta ese momento.

En este sentido la DGT recuerda que existe un criterio asentado por parte del TJUE en las sentencias de 20 de junio de 1991 y de 6 de febrero de 1997 el considerar que la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales no debe considerarse como una actividad económica a efectos del IVA.

Sin embargo, cuando dicha participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades, el TJUE entiende que bajo este supuesto sí que tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, dado que existe una actividad económica en dichas funciones.

En consecuencia, y de acuerdo con lo anterior, la DGT entiende que la condición de empresario o profesional de una entidad holding vendrá delimitada por la actividad realizada por la misma, es decir, si se trata de una “holding pura” o mera tenedora de participaciones, o si, por el contrario, se trata de una “holding mixta” con intervención en la gestión de tales participaciones.

Así pues, de la propia jurisprudencia del TJUE entiende la DGT que puede determinarse que la tenencia de participaciones sí supondrá el ejercicio de una actividad económica sujeta al Impuesto, cuando la misma suponga una intervención directa o indirecta en la actuación de la entidad participada, de acuerdo con los siguientes criterios:

- Por intervención directa o indirecta en la actuación de la sociedad participada ha de entenderse la prestación de servicios a dicha sociedad, sin que la influencia que una participación societaria suficientemente elevada pueda suponer deba llevar a la conclusión de que efectivamente se produce dicha participación.
- Las operaciones en función de las cuales se debe apreciar la existencia de prestaciones de servicios tales que permitan atribuir la condición de empresario o profesional a la entidad holding son las operaciones de la citada sociedad holding.
- Existiendo dichas prestaciones de servicios, no cabe considerar los dividendos como contraprestación de las mismas.
- Ha de estarse a la verdadera naturaleza de las operaciones, evitando por tanto que una participación accionarial suficientemente elevada altere, a través de su capacidad de influencia en las decisiones de la entidad participada, dicha naturaleza.
- Los servicios prestados por un accionista a la entidad en cuyo capital participa han de ser servicios en los que se utilice el patrimonio empresarial o profesional. En la medida en que dichos hipotéticos servicios se presten al margen de dicho patrimonio o actividad empresarial, no cabe la inclusión de los mismos en el ámbito de aplicación del tributo.

En base a todo lo anterior y de acuerdo con la información aportada por parte de la entidad consultante, la DGT concluye que como dicha entidad desarrolla actividades de naturaleza económica, de gestión de participaciones de sus filiales, y de administración de emisiones, la

prestación de tales servicios permiten considerar a la entidad como una sociedad “holding mixta” con la condición de empresario o profesional.

Una vez determinada la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, la DGT comprueba que, de acuerdo con el artículo 163 quinquies de la Ley del IVA, la entidad consultante, que mantiene la consideración de empresario o profesional, podrá tener la condición de entidad dominante del grupo, siempre y cuando cumpla con los requisitos indicados en el mencionado artículo.

Al mismo tiempo, concluye la DGT que dicha entidad junto con las sociedades dependientes resultantes del proceso de reestructuración formarán el perímetro subjetivo del grupo de entidades y, en la medida en que no existen cambios en la composición del grupo, tanto en su sociedad dominante como en las dependientes, no serán necesarios nuevos acuerdos societarios para la inclusión en el grupo de entidades.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1275-14, de 13 de mayo de 2014

Prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA y las formalidades de facturación del siguiente supuesto de hecho:

“La persona física consultante, trabajador autónomo que presta servicios de arquitectura, va a prestar determinados servicios relacionados con un inmueble sito en Albania”.

En base al artículo 70.uno.1º de la Ley del IVA que establece que, entre otros, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros relacionados con bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio, la DGT concluye que los servicios prestados por el consultante en Albania no estarán sujetos al IVA al estar realizados fuera de la Comunidad y el consultante, por tanto, no deberá repercutir IVA al destinatario de la operación.

Por otro lado, según lo dispuesto tanto en el artículo 164.uno de la Ley del Impuesto como en el artículo 2.1 del Reglamento de facturación, la DGT concluye que el consultante sí que tendrá la obligación de emitir factura por la prestación de servicios realizada aunque esté no sujeta al IVA.

Por último, la DGT recuerda la limitación recogida en el artículo 4.4 del Reglamento de facturación a la emisión de facturas simplificadas para las prestaciones de servicio localizadas fuera de la Comunidad, como en el supuesto de hecho, estando por tanto el consultante a emitir factura

completa incluyendo todos los requisitos exigidos en el artículo 6 del citado Reglamento.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1279-14, de 13 de mayo de 2014

Aplicación exención – Repercusión incorrecta Impuesto – Procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En la presente contestación la DGT analiza la posibilidad de aplicar la exención contenida en el artículo 20.Uno 6º de la Ley del IVA al siguiente supuesto de hecho:

“La consultante es una Agrupación Europea de Interés Económico con sede en el territorio de aplicación del Impuesto que presta, única y exclusivamente a sus miembros, servicios de mantenimiento, soporte técnico y adaptación de los sistemas informáticos a las necesidades propias de cada uno de los miembros de la Agrupación, constituyendo un servicio auxiliar y necesario para las actividades docentes de los miembros.

Sus socios, residentes en el territorio de aplicación del Impuesto, son Universidades Públicas que ejercen actividades sujetas tanto exentas como no exentas. La agrupación, con anterioridad al 1 de enero de 2013, no tenía reconocida por la Administración tributaria la exención del artículo 20.Uno.6º de la Ley 37/1992. “.

En un primer lugar, recuerda la DGT que el artículo 20.uno.6º de la Ley del IVA define que estarán exentos del IVA, siempre y cuando concurren ciertos requisitos, los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción.

De acuerdo con lo anterior, entiende la DGT que su doctrina sigue siendo plenamente vigente tras la citada modificación, señalando que la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.6º de la Ley del IVA estará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

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

- La agrupación debe realizar una actividad auxiliar de la desarrollada por sus socios, sin que pueda sustituir a éstos en el desarrollo de su actividad principal.
- La agrupación sólo puede prestar servicios a sus socios, quedando excluidas del beneficio aquellas agrupaciones que presten asimismo servicios a terceros o que realicen entregas de bienes, con la salvedad indicada anteriormente.
- La exención se aplicará a las agrupaciones o uniones de personas cualquiera que sea su forma asociativa, con o sin personalidad jurídica.

Además de los citados requisitos, señala la DGT que tras la nueva redacción dada por la Ley 17/2012, existen nuevos requisitos que deberán ser advertidos de cara a la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.6º de la Ley del IVA.

En este sentido, el primero de ellos restringe la aplicación de la citada exención al hecho de que los miembros sean exclusivamente personas que ejercen actividades exentas o no sujetas que no originen el derecho a la deducción. Matiza la DGT que este requisito difiere del previsto por el artículo 20.uno.6º de la Ley del IVA en la cual se establecía que los miembros debían ser exclusivamente personas que ejercieran esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto, considerándose que concurría este requisito cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto no excedía del 10 por ciento del total de las realizadas.

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

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

Por otro lado, el segundo de los requisitos modificados con la instrucción de la Ley 17/2012 determina que los servicios prestados deben ser necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales de los socios y utilizarse directa y exclusivamente en las actividades de los socios que fundamentan la exención.

Por todo lo anterior, determina la DGT que siempre y cuando cumplan los requisitos señalados con anterioridad en las prestaciones de servicios llevadas a cabo por la consultante, las mismas podrán quedar exentas del IVA.

Por último, la consultante pregunta sobre el procedimiento que debe observarse para rectificar el Impuesto devengado y repercutido en el año 2013, en el caso de que procediera en realidad aplicar la exención prevista en el artículo 20.uno.6º de la Ley del IVA.

En este caso la DGT señala que de acuerdo con el artículo 89 de la Ley del IVA, cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar entre iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o proceder a regularizar 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.

Sin embargo, la DGT señala que el informe de 13 de febrero de 2014 de la Subdirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, ha determinado que, de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria, Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Por lo tanto, para la obtención de la devolución de ingresos indebido que se ha producido como consecuencia de la presentación de una autoliquidación, el procedimiento aplicable es el de rectificación de autoliquidación y no el de devolución de ingresos indebidos.

Por tanto, si la consultante hubiera repercutido cuotas del IVA por la prestación de servicios exentos de conformidad con el artículo 20.uno.6º de la Ley del IVA, dicho supuesto constituye uno de los casos de rectificación obligatoria de las cuotas repercutidas debiendo para ello expedir la correspondiente factura rectificativa de acuerdo con la normativa vigente.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1280-14, de 13 de mayo de 2014

Delegación de servicios – Administración de instituciones de inversión – Exención

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

“La entidad consultante, sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva, delega en una entidad tercera la prestación de los servicios de administración de instituciones de inversión colectiva.”.

Teniendo en consideración que la entidad consultante plantea si la exención en la gestión de fondos de inversión es de aplicación en el caso en que parte de dicha gestión, la función de administración, es delegada a un tercero por parte de la misma, la DGT, en primer lugar, subraya lo previsto en el artículo 20.uno.18º.n).

En este sentido, la norma establece que quedarán exentas del IVA determinadas operaciones financieras, en concreto la gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva y, en particular, la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros.

Una vez expuesto lo anterior, la DGT trae a colación lo dispuesto en la Directiva 85/611/CEE que establece que la actividad de gestión de fondos comunes de inversión englobará las funciones mencionadas (de manera no exhaustiva) en el anexo II de la misma norma y que, entre otras, menciona la gestión de la inversión y la administración. La citada Directiva contempla la posibilidad de delegación de las funciones de las sociedades de gestión siempre y cuando dicha delegación no suponga que la misma se convierta en una sociedad vacía.

Por otro lado la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva, así como su Reglamento de desarrollo, prevén la posibilidad de que las sociedades gestoras puedan ser autorizadas, además de la gestión de instituciones de inversión colectiva, para la realización de otras actividades y para la delegación, en otra u otras entidades, de alguna o varias de las funciones que integran la gestión de instituciones de inversión colectiva.

Una vez dicho lo anterior y a la vista de los criterios manifestados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la DGT manifiesta que la actividad de administración de instituciones de inversión colectiva ejercitada por una entidad delegada por parte de la sociedad gestora, cumple con la condición de constituir un conjunto diferenciado, considerado globalmente dirigido a realizar las funciones específicas y esenciales para la gestión de tales instituciones y, por lo tanto, sería de aplicación la exención del IVA.

No obstante lo anterior, la DGT especifica que la función que se beneficia de la exención del IVA es la de administración en su conjunto, no las distintas actividades que ésta pueda englobar. En este sentido:

- Si se delega el conjunto de la administración, este servicio global estará exento del IVA.
- Si se delega únicamente alguna o algunas de las actividades incluidas dentro del concepto de administración, la prestación de dichos servicios se beneficiará de la exención atendiendo, de forma individualizada, a la naturaleza de los mismos.

Por último y en relación al supuesto de hecho planteado en la consulta, la DGT entiende que la prestación conjunta de los servicios que integran la función de administración de instituciones de inversión colectiva, derivada de un contrato de delegación por parte de la entidad gestora, se engloba dentro de la exención prevista y antes mencionada de la Ley del IVA y, por tanto, estará exenta de tributación.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1287-14, de 13 de mayo de 2014

Régimen especial de grupo de entidades – Criterio de permanencia ante una fusión

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el cumplimiento de los requisitos para formar parte del Régimen Especial de Grupo de Entidades en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante es la dominante de un grupo de entidades que aplica la modalidad avanzada del régimen especial. En el marco de una reestructuración societaria tiene previsto fusionar una entidad dependiente que se incorporó al grupo hace menos de un año.”

Señala la DGT que de acuerdo con lo establecido en el artículo 163 de la Ley del IVA, las entidades integrantes régimen especial de grupo de entidades, deberán permanecer en el mismo un periodo mínimo de tres años siempre que se cumplan los requisitos para su aplicación.

Por otro lado, el Reglamento del IVA señala en su artículo 61.bis.2 que en cuanto a la aplicación del régimen especial de grupo de entidades en modalidad avanzada, esta opción se podrá ejercitar de forma simultánea a la opción por la aplicación del régimen especial o con posterioridad al inicio de dicha aplicación, pero en todo caso deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto, teniendo dicha opción una validez mínima de un año natural.

En consecuencia de lo anterior, entiende la DGT que las entidades del grupo deberán permanecer en el mismo al menos tres años y que las que opten por la modalidad avanzada deberán permanecer, asimismo, un periodo mínimo de un año natural aplicando dicha modalidad.

En este sentido, del escrito de consulta resulta que, una de las entidades dependientes de un grupo de entidades que aplica la modalidad avanzada, absorberá a otra entidad dependiente del grupo, no habiendo transcurrido un año desde que la entidad absorbida optó por dicha modalidad.

A este respecto, la DGT, de acuerdo con su doctrina reiterada indica que la sucesión universal en derechos y obligaciones, intrínseca en un proceso de fusión de sociedades determinará que, a los efectos del cómputo de los tres años en los que como mínimo debe aplicarse el régimen especial una vez

se ha optado por el mismo, habrá de sumarse el plazo de tiempo transcurrido desde el inicio de dicha aplicación por la entidad absorbida que se extingue con el que se desarrolle desde que la fusión tenga lugar.

Este mismo criterio debe mantenerse para el plazo de permanencia de un año en la modalidad avanzada del régimen especial, por lo que, a efectos del cómputo del plazo de permanencia de un año de la sociedad absorbida, habrá de sumarse el plazo de tiempo transcurrido desde el inicio de dicha aplicación por la entidad absorbida que se extingue con el que se desarrolle desde que la fusión tenga lugar.

Por tanto, en la medida en que la entidad absorbente cumpla con los requisitos para permanecer en el grupo de entidades, el proceso de fusión por absorción no supone el incumplimiento de los plazos de permanencia establecidos para el régimen especial puesto que la entidad absorbente se subroga en los derechos y obligaciones de la entidad absorbida a efectos del Impuesto.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1340-14, de 20 de mayo de 2014.

Calificación de operación compleja – contratos llave en mano - Lugar de realización del hecho imponible

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la calificación de determinadas operaciones, así como el lugar de realización aplicable a las mismas, en el marco de una operación consistente en la reforma integral, ampliación, mejora, instalación del equipo médico, puesta en marcha y formación de un hospital situado fuera de la Unión Europea. Según la descripción *“para su realización ha subcontratado con una sociedad mercantil española la realización integral del proyecto subdividido en tres contratos firmado entre las partes. Uno relativo a los servicios de arquitectura, redacción del proyecto y dirección de obras; otro para la ejecución completa “llave en mano” de las obras; un tercero, para el suministro de todos los materiales, instalaciones y equipamientos que sean necesarios para la ejecución de la obra.*

Los materiales pueden ser entregados a la consultante, en España o en el país tercero; cuando son entregados en España es la propia consultante quien realiza la exportación figurando como tal en el correspondiente DUA, una vez recepcionada e inspeccionada la mercancía en puerto (...).”

Dados los hechos, entiende la DGT que la sociedad subcontratada se hará cargo de la totalidad de las ejecuciones de obra que se derivan del contrato principal para la reforma y ampliación del hospital, incluido el suministro de todos los materiales y equipos necesarios para la construcción hasta su entrega “llave en mano” a la consultante. No obstante lo anterior, el contrato se ha subdividido en tres subcontratos, uno referente al proyecto de

arquitectura y dirección de obra, otro al suministro de los materiales y un tercero, referente a la ejecución material de la obra.

En relación con la posible calificación de las operaciones derivadas de los contratos suscritos, la DGT, sobre la base de la jurisprudencia comunitaria, entiende que se ha de considerar como una operación única a efectos del IVA.

De esta forma, la actuación puede calificarse como una ejecución de obra inmobiliaria con aportación de materiales incluida la realización del proyecto arquitectónico y dirección de obra, que será un servicio accesorio de la referida ejecución y que deberá tributar conforme a la operación principal de ejecución de obra inmobiliaria.

Por otro lado, la DGT determina que la ejecución de obra realizada se debe calificar como prestación de servicios, puesto que los materiales aportados por la entidad que realiza la obra, no superan en más de un 40% la base imponible de la misma, considerando el precio de los tres subcontratos en que se ha dividido la actuación.

Respecto a los materiales que serán enviados desde España a un país tercero, figurando la propia consultante como exportador en el correspondiente DUA, la DGT entiende que la entidad subcontratista realizará con carácter previo a la exportación una entrega interior de bienes a favor de la consultante que supondrá el devengo del IVA con ocasión de la misma.

Sobre la base de lo anterior, la DGT concluye que la mencionada prestación de servicios única objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto, de acuerdo con el artículo 70.Uno.1º de la LIVA, al tener por objeto una ejecución de obra inmobiliaria sobre un inmueble situado fuera del TIVA-ES.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1341-14, de 20 de mayo de 2014.

Lugar de realización – Regla de utilización o explotación efectiva - Servicios de mediación en la búsqueda de clientes y en el cobro

A través de esta consulta, la DGT se pronuncia sobre las reglas de determinación del lugar de realización de los servicios de mediación, en particular con respecto al siguiente supuesto de hecho: *“El consultante es una persona física que actúa como intermediario en la venta de teléfonos móviles que una empresa china efectúa en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, así como en el cobro a través de la plataforma Paypal, por lo que percibe una comisión de dicha empresa china”.*

La DGT comienza su análisis señalando que, de acuerdo con las reglas generales de determinación del lugar de realización del hecho imponible, los

servicios de mediación prestados por el consultante, empresario o profesional a efectos del IVA, a una empresa china no establecida en la Unión Europea consistentes en la búsqueda de clientes en el territorio de aplicación del Impuesto no estarían sujetos al IVA.

No obstante lo anterior, la DGT entiende que en este supuesto de hecho, se cumplirían las condiciones de aplicación de la disposición del artículo 70.Dos de la Ley del IVA. De acuerdo con dicha disposición, entiende la DGT que los servicios de intermediación, tanto en la venta como en el cobro, prestados por el consultante a una empresa china por la venta de teléfonos móviles que aquella efectúa en el TIVA-ES, se entienden efectuados en dicho territorio, que es donde se produce su explotación efectiva estando, por tanto, sujetos al IVA.

En relación con la cuestión de si la mediación en el cobro es o no una prestación independiente a la de mediación comercial, en atención a la jurisprudencia comunitaria al efecto, resuelve la DGT que la mediación en el pago por los clientes de la empresa china tiene la consideración, a efectos del IVA, de prestación accesoria a la de mediación comercial, en tanto que no constituye para la empresa china un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1413-14, de 27 de mayo de 2014.

Deducibilidad del IVA soportado una vez producido el cese de la actividad.

La DGT analiza la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado una vez presentada la declaración de cese en la actividad (modelo 036), según el siguiente supuesto de hecho: *“La entidad consultante presentó la baja en el Censo de Obligados Tributarios en septiembre del año 2010. Con posterioridad a dicha fecha ha soportado cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por la adquisición de servicios jurídicos relacionados con un contencioso que mantiene con la Agencia Tributaria”.*

La DGT determina que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria (sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, Fini H), no se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquella, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Por ello, entiende la DGT que en el supuesto planteado en la consulta existe una relación directa e inmediata entre las cuotas soportadas por el IVA correspondientes a la adquisición de servicios jurídicos por el contencioso que mantiene y la actividad ejercida por la consultante. Bajo esta premisa, dichas cuotas soportadas tienen, a priori, el carácter de cuotas deducibles.

En este sentido, la DGT señala que la entidad consultante podrá presentar la correspondiente declaración (modelo 303) por el IVA, para ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas objeto de consulta y, en su caso, el derecho a la devolución de las mismas.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1420-14, de 27 de mayo de 2014.

Exenciones – Servicios médicos o sanitarios – Reconocimientos médicos de trabajadores y vigilancia de la salud de los mismos

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de exención del IVA a los siguientes servicios sanitarios: *“La consultante es un Organismo Autónomo del Ministerio de Empleo y Seguridad Social que contrató en 2012 con varias entidades diferentes y en distintos lugares de España, la prestación de servicios para vigilancia de la salud de los trabajadores (reconocimientos médicos). Salvo en dos provincias que repercuten IVA por estos servicios, las demás lo declaran exento”*.

A la hora de analizar las prestaciones de servicios sanitarios descritos en el supuesto de hecho, la DGT estima oportuno realizar un análisis por separado de los servicios de reconocimiento médico de aquellos otros consistentes en la vigilancia de la salud de los trabajadores.

En relación con los primeros, tras determinar que para la aplicación de la exención recogida en el artículo 20.Uno.3º de la Ley del IVA es necesario la concurrencia de un requisito objetivo (en relación con la naturaleza de la operación) y otro subjetivo (relativo al prestador del servicio), la DGT señala que estarán exentos del IVA los reconocimientos médicos o sanitarios realizados a través de médicos o personal sanitario en la medida en que tengan por finalidad el diagnóstico, prevención y/o tratamiento de enfermedades o dolencias de los trabajadores de las empresas que los contratan.

No obstante, la DGT señala que a partir de la sentencia del TJUE de 20 de noviembre de 2003 (asunto C-307/01, d’Ambrumenil), se llega a la conclusión de que la Directiva del IVA no exime a la totalidad de los servicios que pueden prestarse en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias. Así la «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención. Por tanto, tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios de prestación colectiva (actividades de promoción de la salud, asesoramiento médico legal, estudios epidemiológicos, etc.) elaborados por las entidades de Prevención de Riesgos Laborales.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1434-14, de 30 de mayo de 2014.

Régimen especial del criterio de caja – Fecha de cobro – Pago mediante giro bancario

La DGT se pronuncia mediante esta consulta acerca de la fecha en que debe entenderse efectuado el cobro de una factura que es pagada mediante giro bancario adeudado en la cuenta del cliente, teniendo en cuenta que el cliente tiene ocho semanas para la devolución de los recibos cargados en cuenta, estando el consultante acogido al régimen especial del criterio de caja.

A estos efectos, es pertinente citar el apartado uno del artículo 163 terdecies, de la Ley del IVA, e cual establece lo siguiente: *“Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.”*

En primer lugar, la DGT entiende que las operaciones consultadas se refieren a las ejecuciones de operaciones de pago que se derivan de la ejecución de adeudos domiciliados, incluidos los adeudos domiciliados no recurrentes.

Para poder resolver la cuestión planteada, la DGT analiza la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago. De esta manera, determina que con carácter general, la entidad financiera de la consultante, que será su proveedor de servicios de pago, transmitirá una orden de pago al proveedor de servicios de pago del ordenante, cliente de la consultante, dentro de los plazos convenidos con su propia entidad financiera.

En este sentido, dicha orden de pago se entenderá recibida por la entidad financiera de su cliente el día en que lo comunique la entidad financiera de la consultante o, en su caso, en el siguiente día hábil, si ese no lo fuera. Seguidamente, la entidad financiera del cliente procederá a abonar el pago a la entidad financiera de la consultante en el siguiente día hábil, como tarde, que, a su vez, debiendo esta última abonarlo en la cuenta de la consultante dicho día.

Por lo tanto, la DGT concluye que se entenderá que se produce el cobro por parte de la consultante de las cantidades percibidas de sus clientes mediante adeudo domiciliado en la fecha de valor del abono en cuenta, produciéndose, en su caso, el devengo total o parcial de la operación.

En este sentido, si con posterioridad a dicha fecha, y dentro de las ocho semanas contadas a partir de la fecha de adeudo de los fondos en su cuenta, el cliente procediera a la devolución del recibo, no se alterará la fecha de devengo de la operación determinada conforme a lo señalado en

el párrafo anterior, sin perjuicio, de la posible modificación de la base imponible de créditos incobrables que pudiera realizar la consultante.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1437-14, de 30 de mayo de 2014.

Tipo impositivo – Suministro de bebidas – Servicio mixto de hostelería

La DGT analiza el tipo impositivo del IVA aplicable a los siguientes servicios: *“La Federación consultante representa un colectivo de empresarios del sector de la hostelería y restauración. Algunos de sus asociados gestionan una barra de bar en un recinto municipal (pabellón) o en la calle o una plaza pública, mediante concesión, donde el Ayuntamiento respectivo ofrece en ocasiones conciertos gratuitos”.*

La DGT determina que la aplicación del tipo general requiere que se trate, en todo caso, de un servicio mixto de hostelería, lo que implica la existencia de un servicio de hostelería conjuntamente con una prestación de servicio recreativo, por lo que se excluyen los supuestos en que la prestación de este último constituye una actividad accesoria al principal de hostelería.

En este sentido, dentro de estos servicios mixtos de hostelería se incluyen todos aquellos prestados por salas de bailes, salas de fiestas, discotecas y establecimientos de hostelería y restauración en los que, conjuntamente con el suministro de alimentos o bebidas, se ofrecen servicios recreativos de cualquier naturaleza, tales como espectáculos, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile y karaoke.

La DGT entiende que en el supuesto de hecho se realizarán dos operaciones independientes entre sí y prestadas por dos sujetos pasivos distintos: la realizada por el empresario que suministra bebidas en la barra de bar para la que tiene concedida la autorización municipal (que tributará al tipo del 10 por ciento) y, otra, en su caso, la realizada por el Ayuntamiento respectivo consistente en la organización de un concierto o espectáculo.

20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1438-14, de 30 de mayo de 2014.

Sujeción al IVA – Determinación de la base imponible – Prima pagada por opción de compra

En esta consulta, la DGT resuelve sobre la sujeción al IVA de una prima pagada por una determinada opción de compra sobre ciertos inmuebles. Según la descripción de los hechos, se firmó un contrato de arrendamiento con una opción de compra que se podrá ejercer durante los tres primeros años. Por dicha opción se abona una prima en el momento inicial. En caso de ejercitarse la opción de compra, el importe satisfecho por la prima se considerará como pago a cuenta de la compraventa. Y en el caso de no

ejercitarse dicha opción, el arrendatario perderá la cantidad entregada como prima.

La concesión por un empresario o profesional de una opción de compra sobre un bien inmueble afecto a su actividad empresarial o profesional es una operación sujeta al IVA que, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 11, apartado uno, de la Ley del IVA, se considerará prestación de servicios, por cuanto la concesión de dicha opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre el inmueble objeto de la opción y no se trata de una entrega de bienes, sino de la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarla llegado el momento.

Señala la DGT que puede conceptuarse como entrega de bienes la concesión de una opción de compra si el beneficiario se compromete formalmente al ejercicio de la misma, en cuyo caso, más que ante una verdadera opción de compra, se está ante un contrato de promesa bilateral de compraventa. En esta hipótesis, serían de aplicación todas las normas previstas para las entregas de bienes inmuebles por la normativa reguladora del Impuesto.

Por otro lado, la DGT dispone que cuando un mismo empresario realiza dos operaciones, una prestación de servicios, el otorgamiento de un derecho de opción, con su contraprestación, y una entrega de bienes, cuya contraprestación específicamente convenida por las partes se reduce como consecuencia de haberse realizado esta operación anterior, la concesión del derecho de opción, cada una de dichas operaciones tendrá su base imponible, que será la contraprestación pactada por las partes, no pudiendo practicar “neteo” alguno.

Sobre la base de lo anterior, la DGT entiende que las cantidades pagadas con motivo del otorgamiento de la opción de compra del inmueble no forman parte de la base imponible de la entrega del mismo, sino que forman parte de la base imponible de la propia concesión del derecho de opción. El hecho de que el adquirente no ejerza definitivamente la opción no afecta a la anterior conclusión, pues precisamente el precio pagado (prima) es la contraprestación a la posibilidad de ejercer una opción de compra en un determinado periodo de tiempo.

21. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1448-14, de 30 de mayo de 2014.

Base imponible - descuentos y bonificaciones - remuneraciones de otras operaciones

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento a efectos del IVA de las cantidades abonadas por una compañía a sus clientes, en atención el siguiente supuesto de hecho: *“La mercantil consultante recibe comisiones de una estación de servicio cada vez que*

uno de sus clientes repostada en ella, emitiendo la correspondiente factura a la estación de servicio. Por otra parte, reparte la comisión recibida con sus clientes, considerándolo como un abono emitiendo la correspondiente factura de abono”.

En primer lugar, la DGT entiende que las cantidades que va a satisfacer la consultante a sus clientes no suponen un descuento o una bonificación determinada sobre la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza con sus clientes, sino que constituyen la contraprestación de otra operación. Apunta la DGT que la consultante ha decidido compartir con sus clientes determinadas comisiones que obtiene de otro empresario o profesional asociadas a un servicio de intermediación que realiza la consultante en nombre y por cuenta de una estación de servicio, al margen de las operaciones que realiza con sus clientes.

De esta forma, señala la DGT que estas cantidades no constituyen descuentos ni bonificaciones de las cantidades previamente facturadas a sus clientes, ni deben minorar la base imponible de esas operaciones, pues las cantidades satisfechas por la consultante a sus clientes constituyen la contraprestación de operaciones independientes de las adquisiciones de bienes y servicios que estos realizan a la consultante.

Consecuentemente, para los clientes de la consultante que tengan la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, estas operaciones constituyen la contraprestación de prestaciones de servicios efectuadas a favor de la consultante que quedarán gravadas al tipo general del 21 por ciento, debiendo repercutir dichas cuotas en factura, siendo deducible el IVA para la consultante.

Con independencia de lo anterior, de la redacción de la consulta parece inferirse que dichos pagos se han de tratar como pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, y por tanto el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

IV. World WAT News

1. The Bahamas – The Government budget in May clarified that VAT will come into effect on 1 January 2015, at the rate of 7.5%.

As reported in previous editions of this newsletter, the Bahamas is to introduce a VAT system as part of a broader tax reform.

The Government budget in May clarified that VAT will come into effect on 1 January 2015, at the rate of 7.5%.

2. Mexico – The list of companies granted VAT and excise tax certification, and accordingly VAT and excise tax credit for their temporary imports from 1 January 2015, has been published. The eleventh modification to the Foreign Trade Rules has been published

Publication of list of companies granted VAT and excise tax certification

On 19 June 2014, the Ministry of Finance published on its official webpage a list of 86 companies that have been granted VAT and excise tax certification and that will consequently be granted VAT and excise tax credit for their temporary imports from 1 January 2015.

The breakdown of companies by rating is as follows:

- 38 companies with an AAA rating;
- 4 companies with an AA rating; and
- 44 companies with an A rating.

Eleventh modification to the Foreign Trade Rules

On 30 May 2014, the Ministry of Finance published in the Mexican Official Gazette, the eleventh modification to the Foreign Trade Rules, which includes the following modifications:

- Elimination of the requirement to present duly apostilled documents when requesting a monetary refund for the loss of merchandise by the customs authorities.
- Elimination of specific fees for the temporary importation of boats, motor homes and vehicles.
- The rule granting customs processing fee exemption for certain foreign trade agreements was changed to eliminate the reference to the Mexico-North Triangle Agreement (Honduras, El Salvador and

Guatemala), as the Agreement has been substituted by the Mexican-Central America Agreement.

3. United States – Revisions to Category XV of the ITAR (Spacecraft and Related Articles) are expected to ease controls for the satellite industry. The U.S. wins a WTO case against China over duties on U.S. automobiles

Revisions to Category XV of ITAR (Spacecraft and Related Articles) expected to ease controls for satellite industry

On 13 May 2014, the U.S. Department of State (Department) published an interim final rule, amending the International Traffic in Arms Regulations (ITAR) to revise Category XV (Spacecraft and Related Articles) of the U.S. Munitions List (the Rule). The changes are pursuant to the President's Export Control Reform effort and are aimed at "increase[ing] the competitiveness of cutting-edge, well-paying U.S. manufacturing and technology sectors by better aligning [U.S.] export controls with national security priorities."

The Rule will be effective from 10 November 2014, except for changes to ITAR § 121.1, Categories XV (d) and (e), which will be effective 27 June 2014.

The Department only found it appropriate to move three types of items to the Commerce Control List under the Export Administration Regulations. These three items include (i) communication satellites that do not contain classified components or capability; (ii) remote sensing satellites with performance parameters below certain thresholds; and (iii) systems, subsystems, parts and components associated with these satellites and with performance parameters below certain thresholds. Other spacecraft that have commercial end-use continue to be controlled under the ITAR.

According to the Commercial Spaceflight Federation (CSF) and the Satellite Industry Association (SIA), while U.S. industry seems to welcome these changes as an opportunity to compete in the international market, concerns remain regarding the commercial spacecraft that continue to be subject to ITAR control. For example, commercial suborbital, orbital and planetary spacecraft are entering the market as civilian platforms for human exploration, science, education, and tourism, according to the CSF. CSF and SIA have stated that they will use the momentum provided by this Rule to drive more aggressive reform and other industry groups will likely follow suit.

U.S. wins WTO case against China over duties on U.S. automobiles

On 23 May 2014, the World Trade Organization (WTO) issued its report regarding Chinese anti-dumping and countervailing duties on certain automobiles from the United States (Report).

The Report concluded that China's imposition of anti-dumping and countervailing duties on American-made cars and sport-utility vehicles breached numerous international trade rules. China subsequently announced the termination of the anti-dumping and countervailing duties on American-made cars and SUVs.

The WTO found that China breached its WTO obligations based on what it characterized as China's Ministry of Commerce's substantive, as well as procedural, failings. This is the third time the U.S. has prevailed against Chinese tariffs at the WTO.

4. Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) – Abolishment of FOB value in ATIGA Form D and AKFTA Form AK

With effect from 1 June 2014, ASEAN Member States (except Cambodia and Myanmar –there is a two year grace period for Cambodia and Myanmar to adopt the changes) will remove the requirement to state the FOB value in Box 9 of the ASEAN Trade in Goods Agreement (ATIGA) Form D and the ASEAN-Korea FTA (AKFTA) Form AK when the origin status is determined under the following criteria:

- Wholly Obtained
- Change in Tariff Classification
- Process Rule or
- Specific Processes.

Consequently, there is only a requirement to indicate the FOB value of the imported goods in Box 9, where the Regional Value Content (RVC) criterion was applied in the origin determination.

All other requirements for the ATIGA Form D and AKFTA Form AK remain unchanged. The FOB value of the product is still required to be declared in the export declaration regardless of the origin criterion used.

5. China – The reduced VAT rate will apply to the import of certain airplanes by leasing enterprises. Provisional measures to collect and administer VAT for telecommunications enterprises. Formal implementation of mutual recognition of Authorized Economic Operator status by Mainland China Customs and Hong Kong Customs.

VAT rate on importation of airplanes by leasing enterprises

According to Caiguanshui 2014 No. 16 released on 13 May 2014, certain airplanes (weighing over 25 tons when unloaded) imported under normal trade by leasing enterprises for the use of domestic airline companies from 1 January 2014 will enjoy a reduced import VAT rate of 5%, on application.

For those aforementioned airplanes imported after 1 January 2014 which were subject to 17% import VAT rate, the amount of VAT paid exceeding the VAT payable under the 5% VAT rate can be refunded, provided the corresponding input VAT has not been deducted. Supporting documents are required when a leasing company applies for the refund.

In addition, the aforementioned airplanes imported by leasing enterprises located in Customs special supervision areas are subject to import VAT at the reduced rate of 5%, instead of bonded treatment, if they are purchased and imported for the use of domestic airline companies, and will not physically enter into Customs special supervision areas.

Provisional measures to collect and administer VAT for telecommunications Enterprises

Further to Circular 43 (discussed in the May 2014 edition of this newsletter), which stipulated that telecommunications services are included within the scope of the VAT reform, the State Administration of Taxation (SAT) issued Bulletin 26 on 14 May 2014, providing guidance for telecommunication enterprises to compute and pay VAT on a 'consolidated basis' with respect to their VATable services included in the VAT reform.

Bulletin 26 takes effect from 1 June 2014. The highlights are:

- 'Telecommunication enterprises' refer to the subordinate companies of China Telecom, China Mobile, and China Unicom, which provide telecommunication services; and
- Computation of VAT payable on a 'consolidated basis':
 - Branch offices should compute and file VAT to their in-charge tax authorities monthly. The input VAT is not deductible for the branch offices. The calculation formula is:

VAT payable = (Sales revenue + Advance Received) x Provisional VAT rate

'Advance received' refers to the advance received amount by selling prepaid phone cards and telephone advance payments, etc.

The provisional VAT rate is expected to be further clarified.

- The head office should compute and file VAT to its in-charge tax authority quarterly after deducting the deductible input VAT

of the branch offices. The remaining input VAT (if any) can be carried forward to the following period for deduction. The calculation formulas are:

VAT payable = Consolidated output VAT – Consolidated deductible input VAT

VAT liability/refundable = VAT payable – VAT paid by branch offices

Formal implementation of mutual recognition of AEO at land ports

According to the Bulletin of the General Administration of Customs 2014 No. 38 released on 14 May 2014, Mainland China Customs and Hong Kong Customs will mutually recognize Authorized Economic Operators (AEOs) from 18 May 2014 on a phase by phase basis.

AEOs are 'Recognized Business Operators in Hong Kong' by Hong Kong Customs and 'Customs compliance rating AA company' approved by PRC Customs.

A number of customs clearance preferential treatments will be provided, such as a lowered inspection rate, simplified document review, faster clearance, and designated customs officials to facilitate import/export, etc. The land ports that are involved in this mutual-recognition include Huanggang Port, Wenjindu Port, Shatoujiao Port and Shenzhen Bay Port.

6. Japan – The scope of items that can be purchased free of JCT by non-residents will be expanded.

From October 2014, the scope of items that can be purchased free of Japanese Consumption Tax (JCT) by non-residents of Japan will be expanded to cover all items, including consumable goods.

Currently non-residents are only allowed JCT-free Treatment for the purchase of non-consumable goods of more than JPY 10,000 in a single day. As part of the ongoing initiatives to lure more foreign visitors to Japan, the Ministry of Economy, Trade and Industry and the Japan Tourism Agency jointly proposed to enhance the JCT-free shopping scheme to make it more beneficial and convenient for foreign tourists.

This measure was included in the 2014 tax reform, and is set to be implemented from October 2014. Under the new scheme, authorized shops will be able to sell all types of goods including consumables (e.g., food, alcohol, tobacco, cosmetics, drugs and batteries) to non-residents on a JCT-free basis, subject to the following conditions:

- For non-consumable goods, the total amount of goods purchased by a non-resident at the same shop in a single day exceeds JPY 10,000;
- For consumable goods, the total amount of goods purchased by a non-resident at the same shop in a single day is more than JPY 5,000 and is JPY 500,000 or less;
- The retailer fills out the 'Purchase Record Form' based on information contained in the non-resident's passport, and has the non-resident sign the Buyer's Acknowledgement Form, which certifies that he or she has agreed to export the goods out of Japan (they must be exported within 30 days from the date of purchase in the case of consumable goods);
- The retailer attaches the Purchase Record Form to the non-resident's passport and affixes a seal; and
- The non-resident submits to Japan customs the Purchase Record Form when
 - leaving Japan. The retailer retains the Buyer's Acknowledgement Form for a period of seven years.

A 'non-resident' for this purpose generally means any non-Japanese person who is not working in Japan and whose stay in Japan is less than six months. In order to be authorized as a JCT-free shop, a retailer must file the 'Application for Permission to Register as Tax-free Shop' with the tax office having jurisdiction over its head office. Permission is only granted when the retailer satisfies certain requirements, such as being located in an area frequented by foreign tourists and having personnel and facilities necessary for sale to non-residents.

The new regime also provides the following changes:

- Retailers must ensure that any consumable goods purchased JCT-free are placed in a sealed plastic bag through which the goods are visible, or in a cardboard box to which a list of the goods and a note stating not to open the box before leaving Japan are attached; and
- The requirements for the forms to be filled out by retailers will be streamlined:
 - The current statutory format for the Buyer's Acknowledgment Form and the Purchase Record Form will be discontinued, and retailers will be allowed to use their own format provided it contains the necessary information.
 - Retailers will no longer need to enter information of the purchased goods on a Purchase Record Form, and instead will be allowed to just affix the receipts for the goods to the form.

In addition to the above changes, the Japan Tourism Agency released a JCT-free shop logo that can be used by authorized JCT-free shops to raise awareness of the scheme and attract more foreign tourists

7. Singapore - Singapore commits to the WTO's Agreement on Trade Facilitation.

Singapore has notified the WTO that it will implement all operational provisions under the Agreement on Trade Facilitation (ATF).

The ATF seeks reduced bureaucracy in trade by simplifying customs procedures across WTO countries. Notable provisions of the ATF include:

- Ensuring the publication and availability of customs information
- Issuing traders with advance rulings on their goods
- Providing traders with appeal and review procedures
- Regulating fees and charges for importation and exportation
- Ensuring procedures for the release and clearance of goods
- Regulating formalities on importation, exportation and transit.

The ATF is expected to be ratified by 31 July 2015.

8. Bahrain – Adoption of the ATA Carnet

The head of the Bahrain Customs authority has commented that the role of Bahrain Customs is not just to enforce collection of duties and control of goods, but also to attract investment and support the national economy. In that context, he went on to announce the adoption of the ATA Carnet by Bahrain with effect from 1 June 2014.

Bahrain is the second Gulf country (after the United Arab Emirates) to adopt the ATA Carnet. Issuance of ATA Carnets in Bahrain will be by the Chamber of Commerce; the Chamber has also published a number of guides in relation to their use and the application process.

The ATA Carnet speeds up the customs clearance of temporary consignments transferred between countries that accept it. Essentially, a security deposit is placed with the Chamber that issues the ATA Carnet which, through an international network, guarantees payment of the customs duties and relevant import taxes in the event of non-compliance in one of the countries to which the goods were sent using the ATA Carnet.

It is therefore important to comply with the requirements, including presenting the forms to customs and obtaining the correct endorsements, since failures to do so, or loss of the ATA Carnet, could result in forfeiture of the security deposit later on. It is also important to understand the rules, the process, and corresponding practical aspects, such as ensuring that there are enough blue transit forms included in the Carnet to cover all the transits that may be required.

In Bahrain, the issuing authority to which the security deposit must be given is the Bahrain Chamber of Commerce and Industry. The Bahrain Chamber requires that the security deposit is valid for at least 31 months, in order to minimize its risk, but it will also permit 'conditional discharge' and earlier return of the security deposit if all is in order.

9. Belgium – The threshold for the VAT exemption regime has been increased significantly. New rules for the place of supply of storage services.

Increase of threshold for VAT exemption for small enterprises

The Belgian Government has recently adopted new legislation increasing the threshold for the application of the VAT exemption regime for small Belgian enterprises from EUR 5,580 annual turnover to EUR 15,000.

The new legislation entered into force retroactively on 1 April 2014. The Belgian VAT administration has published a brochure with practical guidelines.

The VAT exemption for small enterprises is an optional VAT exemption regime, which is only open for Belgian-established enterprises. When applying this VAT exemption, the small enterprise does not have to charge VAT on its outgoing transactions and it will have fewer VAT compliance obligations. On the other hand, these small enterprises cannot deduct their input VAT.

In addition to the increase in the threshold, the new legislation also refined the additional conditions to be met for applying the VAT exemption. For example, the VAT exemption for small enterprises can no longer be applied by VAT taxable persons required to use a registered cash register (black box).

Place of supply of storage services

The Belgian VAT authorities recently published a decision on the VAT treatment of storage services. The decision modifies the place of supply rules for foreign business customers (B2B). It also provides guidance on the potential VAT exemptions that can be applied.

The new rules apply from 1 June 2014. From 2010 to that date, the Belgian VAT authorities considered that storage services in Belgium were subject to the B2B main rule, irrespective of the agreement's nature. Hence, no VAT was to be applied when these services were carried out for a foreign business customer.

The new decision changes this approach and distinguishes three different scenarios:

- Exclusive right of use of a storage facility: This is considered to be an immovable letting, hence the service is deemed to take place where the facility is located (changed rule).
- Non-exclusive right of use: Although the operator provides 'surface' (m² or m³) to the 'tenant', the latter has no free access to the storage facility and the storage is organized by the operator. In this case, the B2B main rule remains applicable as before.

The decision sets out a number of specific criteria to distinguish between the first and second case.

- Storage combined with other services (loading, weighing, quality assurance, expertise, etc.): The B2B main rule remains applicable in this case as well.

The criteria set out by the Belgian VAT authorities allow that most typical cases of storage services will continue to be free of Belgian VAT if they are provided to foreign business customers, except for certain specific cases where the customer has clear exclusivity rights and the storage operator does not have an active logistics and handling role. In the latter cases, the new rules will shift the place of supply for the services carried out. Accordingly, current agreements and invoice processes should be reviewed.

10. Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan – Certain goods are no longer covered by special simplifications available to Authorised Economic Operators. Simplification of the requirements for exporters of natural diamonds. Anti-dumping duties for wrought steel rolls.

Certain goods no longer covered by special simplifications available to AEOs

Eurasian Economic Community (EEC) Board Resolution No. 60 dated 13 May 2014 has amended the list of goods that are not covered by special simplifications available to Authorized Economic Operators.

According to the amendments, various goods determined in accordance with the legislation of Customs Union (CU) member countries have been removed from the above list.

The Resolution was officially published on 14 May 2014 and entered into force at the end of 30 calendar days from that date.

Simplification of requirements for exporters of natural diamonds

EEC Board Resolution No. 67 dated 13 May 2014 has amended the Statute on the Procedure for Importing and Exporting Precious Metals, Precious Stones and Raw Materials containing Precious Metals into and from the Customs Territory of the Customs Union.

In addition to other amendments, the requirement for diamond producers to offer natural diamonds for sale in the CU before exporting them has been abolished.

The Resolution entered into force on 13 June 2014.

Anti-dumping duties for wrought steel rolls

According to EEC Board Resolution No. 68 dated 13 May 2014, anti-dumping duties of 26% of customs value have been extended until 27 February 2015 for wrought steel rolls imported into the CU customs territory for rolling mills and originating from Ukraine under CN FEA CU 8455 30 310 1, 8455 30 310 9, 8455 30 390 1 and 8455 30 390 9. The anti-dumping duties had previously been set by CUC Resolution N° 904 dated 9 December 2011.

For the purposes of the above anti-dumping duties, goods are determined according to CN FEA CU.

The Resolution entered into force on 27 June 2014.

11. European Union – Reports on the taxation of the digital economy and VAT on ‘small’ B2C imports.

‘Taxation of the digital economy’ and VAT on ‘small’ B2C imports

The Expert Group set up by the European Commission to examine taxation of the digital economy has presented **its final report**. Among other things, the Group welcomed the forthcoming (1 January 2015) changes that will move the place of supply (and consequent VAT accounting obligations) for B2C supplies of broadcasting, telecoms and e-services to the consumer’s location and introduce a mini one-stop shop to try and simplify the resultant compliance obligations.

It also recommends the expansion of the destination principle for VAT taxation to all supplies of goods (and the expansion of the mini one-stop shop to cover them) and the abolition of the current VAT exemption for small consignments of B2C goods, which allows them to enter the EU VAT-free.

Coincidentally, **the EU's VAT Committee has published guidance from its 100th meeting, about the VAT treatment of some B2C consignments of goods brought into the EU.** That guidance, which is not unanimous, suggests that 'bulk' consignments, where goods intended for EU consumers are first sent in bulk to an intermediary, who initiates the 'final leg' of the transport of the goods to the consumer, comprise two transactions – the import of the goods by the intermediary and, separately, an intra-EU supply by the intermediary to the consumer. This suggests that the 'small consignments' exemption would not be applied to such movements by most Member States.

12. Finland –A court decision has ruled on the application of the reverse charge in the construction sector. Tax authorities' guidance on the VAT deductibility of marketing and representation costs.

Reverse charge in the construction sector – movable PVC halls

A company built, sold and rented PVC halls, which could be taken apart within approximately two weeks and moved to another location. If required, the company also provided ground-clearing services and other services related to ground-clearing, such as asphalt paving.

According to article 8c of the Finnish VAT Act, the reverse charge applies to supplies of construction services on real estate under certain conditions. According to article 28, immovable property means an area of land, a building and a permanent structure, or some part thereof.

In its decision 2014:71, the Korkein hallinto-oikeus (Supreme Administrative Court) considered the movability and structure of the PVC halls, and upheld the decision of the Helsingin hallinto-oikeus (Administrative Court of Helsinki) that the PVC halls were not considered immovable property. Therefore, the construction services performed on the PVC halls were not considered to be construction services on immovable property on which reverse charge would need to be applied.

Further, contrary to the view of the Helsingin hallinto-oikeus, the Korkein hallinto-oikeus ruled that the supply of ground-clearing services, which the company also provided, if needed, was deemed to be work on immovable property, but it did not constitute a separate and independent service supply. As the supply of the PVC hall was considered the principal supply, the VAT treatment of the ancillary ground-clearing services followed the VAT treatment of the principal service, and the supply of the ancillary services was not subject to the reverse charge.

Marketing and representation costs

The Korkein hallinto-oikeus (Supreme Administrative Court) published three decisions in 2013 regarding the deduction of marketing and representation costs for VAT and corporate income taxation purposes, on the basis of

which Verohallinto (the Finnish Tax Administration) has updated its guidelines on the VAT treatment of representation costs. According to the updated guidelines, and contrary to established tax practice, costs relating to a marketing event directed at a limited target group are no longer automatically considered non-deductible representation costs for VAT, but costs relating to marketing events for a limited target group may be fully or partly deductible.

The key elements to be considered when classifying costs as deductible marketing costs or non-deductible representation costs are:

- The nature of the event;
- The nature of the costs; and
- The participants.

Although a case-by-case analysis is still required, the updated guidelines clarify the division of costs into deductible marketing costs and non-deductible representation costs. Further, and significantly, the fact that a marketing event is held in the evening no longer automatically renders the event as a non-deductible representation event.

13. Italy – E-invoices mandatory for invoices to the public administration. Indication of terms of payment in sale deeds for the supply of immovable property. A circular on the use of a VAT credit by non-operative companies. Excise duty on animal and vegetable oils and fats used in the co-generation and production of electricity

Electronic invoicing issued to public administration

As covered in previous editions of this newsletter, from 6 June 2014, e-invoicing has become mandatory for invoices issued to ministries, tax agencies and social security institutions.

Indication of terms of payment in sale deeds for the supply of immovable property

As a general rule, parties involved in a sale of immovable property must detail in the sale deed the terms of payment. The tax authorities have issued a Resolution (no. 53/E dated 20 May 2014) clarifying that where payments are to be made after a deed has been drafted, the requirement to detail the payment method is considered to be satisfied when all the necessary elements to identify the balance of the amount to be paid are included in the deed (including timing, the amount and methods of payment).

Non operative companies

A VAT credit resulting from the annual VAT return of a non-operative entity (non-operating companies and companies reporting systematic losses)

cannot be claimed as a refund, used to offset other taxes or sold. In addition, the VAT credit is definitively lost (and thus cannot be carried forward to following VAT periods) when, for a three year period, the company has carried out transactions relevant for VAT purposes that are below the turnover threshold for non-operative entities, as set by regulation.

The tax authorities have issued a Circular (no. 10/E dated 14 May 2014) confirming that any subsequent adjustment to income for corporate income tax purposes that would mean that the taxpayer is no longer a non-operative entity is not relevant to the loss of the VAT credit, in other words, the VAT credit is still lost.

Excise duty on animal and vegetable oils and fats used in the co-generation and production of electricity

In a Note dated 19 May 2014 No. 42337, the Customs and Monopoly Agency clarified the fiscal treatment for excise purposes of animal and vegetable oils and fats used in the co-generation and production of electricity by means of internal combustion engines.

In particular, the Note stated that, for equivalence between animal and vegetable oils and fats and low sulphur fuel oil it is necessary to verify that the production plant is suitable for using this kind of liquid bio-fuel instead of fuel oil. If this is the case, the excise duties rate for fuel oil used to produce electricity (according to point 11, chart A of the Italian Excise Duties Law) will apply to animal and vegetable oils and fats.

14. Kazakhstan – Treaty on integrated export controls for Eurasian Economic Community members. Procedure for submitting documents for inclusion in customs registers. Standards for state services provided by the Kazakhstan authorities.

Treaty on integrated export controls for Eurasian Economic Community members

Law No. 204-V 3PK dated 16 May 2014 repealed the Treaty on integrated export controls for Eurasian Economic Community (EEC) members, concluded in Moscow on 28 October 2003.

According to Zakon.kz and Inform.kz news alerts, the Treaty had to be repealed due to the lack of trans-border controls when transferring dual-use goods through EEC member territory.

The Law was officially published on 20 May 2014.

Procedure for submitting documents for inclusion in customs registers

Law No. 203-V dated 16 May 2014 has introduced amendments to certain Kazakhstan legislative acts regarding the regulatory system, and also to

Code On Customs Affairs in Republic of Kazakhstan No. 296-IV dated 30 June 2010.

When submitting documents for inclusion in the register of temporary storage warehouse owners, the register of customs warehouse owners, and the register of duty free shop owners, with the introduction of the Law, originals of state registration certificates will not have to be provided, while foundation documents will no longer have to be notarized (copies will suffice). All remaining requirements remain in force.

The Law was published officially on 20 May 2014 and enters into force in relation to the Code at the end of 6 months from the day it is officially published for the first time.

Standards for state services provided by the Kazakhstan authorities

Government Resolution No. 149 dated 25 February 2014 (which entered into force on 22 May 2014), in accordance with the Law On State Services dated 15 April 2013, has approved standards for state services provided by the Trade Committee of the Ministry of Economics and Budget Planning, such as:

- To issue a license to import and/or export goods using foreign trade customs tariff and non-tariff regulation measures, and also special protective measures based on Government and/or EEC resolutions;
- To issue or re-issue a license, and issue duplicate licenses to import goods that are the objects of trials, into Kazakhstan without quotas;
- To issue a permit to import specific goods into Kazakhstan.

Government Resolution No. 202 dated 6 March 2014 (which entered into force on 19 May 2014) in accordance with the Law On State Services dated 15 April 2013, has approved standards for manufacturing-related state services provided by the Ministry of Industry and New Technology, including:

- To issue a document referring to the conditions for processing goods in or outside of the customs territory and processing goods for domestic consumption in the light, mining, metallurgical, chemical, pharmaceutical and timber industries, and also in machine building and construction;
- To issue an opinion on the classification of goods imported into Kazakhstan from Customs Union member countries as goods intended for industrial processing in light, mining, metallurgical, chemical, pharmaceutical and timber industries, and also in machine building and construction.

15. Poland – Administrative court rulings on the deduction of input VAT in fuel card schemes. Tax authorities approach on the deduction of input VAT on business cars.

Fuel card schemes face input VAT recovery restrictions

The Polish administrative courts issued recently two rulings in which they have challenged input VAT recovery under fuel card and similar schemes.

In particular, in one of the rulings concerning the lease of cars where fuel was included in the lease fees, they have concluded that the lessor of cars (who acts as a middleman and fuel card operator between the lessee refueling the car and the petrol station) is not allowed to recover input VAT on invoices issued by petrol stations documenting the purchase of fuel by the lessee, even if the cost of the fuel is subsequently recharged under the lease service. This is due to the fact there is no supply between the lessor and the petrol station. As a result (although this was not subject to the court ruling itself), the right of the lessee to recover input VAT on recharges from the card operator (related to fuel) might be restricted as well (if the service is subject to VAT in Poland).

These court rulings follow the reasoning in the Court of Justice of the European Union case Auto Lease. Similar rulings have been issued regarding other fuel card schemes operating in Poland.

However, there are other court rulings that present a more favorable outcome for the taxpayer. In particular, it was ruled recently that a Danish entity acting as a fuel card operator between the petrol stations and Polish transport companies, participated in a chain supply of fuel. As a result, the Danish entity acquired the economic ownership of the fuel and thus was able to recover the input VAT.

Given the above, the decisions of the Polish tax authorities and administrative courts to the fuel card schemes are not consistent and may depend on a number of factors. From this perspective, participants in the supply chain should undertake a thorough analysis of the specific facts in order to determine the right to deduct input VAT on the purchase of fuel - this also applies to evaluating the right of the client to deduct VAT on the card issuer invoices received from the card issuer for fuel.

First insights on regulations regarding input VAT recovery on business cars

As discussed in previous editions of this newsletter, since 1 April 2014, new regulations concerning VAT deduction apply to the purchase of and expenses related to company cars. In particular, to claim 100% VAT on the abovementioned expenses, it is necessary to prove full business use of such vehicle. Mixed (business and private) use of cars used in business activity allows for 50% input VAT recovery only.

As indicated, a very strict approach regarding the new rules was presented by the Minister of Finance in a brochure containing clarification and guidelines for taxpayers in respect of the new law. Further to the document, full business use of company cars should be treated as an exception, and taxpayers should be aware that tax authorities will challenge the 'full business use' approach if there are any doubts concerning the reliability of business use-only declarations. In addition, penalties based on the Penal Fiscal Code for input VAT overstatements will apply.

The first binding rulings of the Minister of Finance following the approach presented in the brochure have been published. According to the rulings, 100% input VAT recovery on cars used for business purposes is not allowed unless the private use (even theoretical) of such vehicles is totally excluded (this conclusion was drawn despite the statements of the taxpayers that they were not using the cars for private purposes). As a result, in many cases potential conflicts with the tax authorities may see an outcome at administrative court level.

16. Portugal – The CJEU has decided that the Tribunal Arbitrario Tributario – CAAD can refer questions to the CJEU.

The Court of Justice of the European Union (CJEU) has decided, in the case *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA* (a case about stamp taxes on share transactions), that it is clear that the Tribunal Arbitral Tributário – CAAD (arbitration tribunal dealing with taxation cases) possesses all the characteristics necessary to be regarded as a court or tribunal of a Member State for the purposes of Article 267 of the Treaty on the Functioning of the European Union, and, accordingly, recognized that the tribunal can refer questions to the CJEU.

This is an important decision for indirect tax issues in Portugal, as taxpayers are increasingly using CAAD as a way to obtain quicker decisions compared to the alternative of appealing to the common tribunals.

17. Russia – Draft amendments to the Russian VAT Law. VAT on rewards paid to customers. Amendment to list of technological equipment whose import into the Russian Federation is not subject to VAT. VAT exemption for import of consumable materials for R&D. List of documents to be submitted during customs declaration of goods to be reduced. Temporary reduction in certain import customs duty rates. Amendment to customs duty rates in respect of certain categories of goods in accordance with the undertakings of the Russian Federation within the WTO.

Draft amendments to the Russian VAT Law

Amendments to the Russian VAT are being discussed. According to the information available, it is planned to release taxpayers from the obligation

to issue VAT invoices upon the sale of goods/work/services carried out at the address of an entity that is either not a VAT payer or is exempt from VAT.

It has also been suggested that a procedure will be introduced for VAT recovery based on VAT invoices received after the end of the tax period in which goods/work/services were booked in the accounts, but before the deadline for submitting the tax return for that period.

Additionally, there are plans to change the deadline for submitting VAT returns.

VAT on rewards paid to customers

On 28 April 2014, the Ministry of Finance issued a letter (No. 03-07-RZ/19784) reporting that rewards (bonuses) received by customers for purchasing a predetermined volume of services do not increase their VAT base.

Amendment to list of technological equipment whose import into Russian

Federation is not subject to VAT Russian Federation Government Resolution No. 350 of 17 April 2014 (which came into effect on 29 April 2014) has amended the list of technological equipment (including components and spare parts) without an equivalent manufactured in the Russian Federation; the import of which into the territory of the Russian Federation is not subject to VAT.

In particular, gas turbines for use in complex gas compressor units are excluded from the list (classification codes 8411 82 200 1, 8411 82 600 1), and the equipment classified under the following classification codes are included in the list: 8419 40 000 9, 8515 21 000 0.

VAT exemption for import of consumable materials for R&D

Federal Law No. 151-FZ of 4 June 2014 On Amending Chapter 21 of Part II of the Russian Federation Tax Code amends the list of goods the import of which into the territory of the Russian Federation is not subject to VAT – VAT exempt.

According to the amendments, the import into the Russian Federation of consumable materials for use in research and development activities and experimental developments is VAT exempt where equivalents are not produced in the Russian Federation. The list of such consumable materials and the procedure for applying the respective VAT exemption is to be established by the Government of the Russian Federation.

This provision of the Federal Law will come into effect on 1 October 2014.

List of documents to be submitted during customs declaration of goods reduced

The Federal Customs Service of Russia Orders No. 404, 405 of 6 March 2014 and No. 447 of 12 March 2014 On Reducing the List of Documents to be Submitted during Customs Declaration of Goods reduce the list of documents required to be submitted during the electronic customs declaration of goods. The following documents are not required to be submitted to the customs authorities:

- Certificate of conformity with the technical regulations of the Russian Federation;
- Declaration of conformity with the technical regulations of the Russian Federation;
- Certificate of conformity of goods included in the consolidated list of goods subject to compliance assessment of the Customs Union with the issuance of a single document;
- Identification report confirming that the goods do not belong to goods controlled in accordance with the export control legislation of the Russian Federation issued by the Federal Service for Technical and Export Control and authorized expert organizations.

The Orders No. 404, 405 of 6 March 2014 came into effect on 17 May 2014.

The Order No. 447 of 12 March 2014 came into effect on 30 May 2014.

Temporary reduction in import customs duty rates for certain types of goods

The Eurasian Economic Commission (EEC) Board Resolution No. 15 of 28 March 2014 On the Introduction of Import Customs Duty Rates of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to Rare Metals, Scandium and Yttrium in Pure Form, Alloys and Blends introduces a 0% import customs duty rate in relation to these goods (classification codes 2805 30 100 0, 2805 30 900 0).

This rate remains in effect from 1 May 2014 till 30 April 2015.

This Resolution came into effect on 3 May 2014.

Amendment to customs duty rates in respect of certain categories of goods in accordance with the undertakings of the Russian Federation within the WTO

The EEC Collegium Resolution No. 77 of 26 May 2014 amends the Unified Nomenclature of Goods of Foreign Economic Activity of the Customs Union and the Unified Customs Tariff of the Customs Union in respect of certain

categories of goods in accordance with the undertakings of the Russian Federation within the WTO.

In particular, the term of validity of the 0% import customs duty rate in respect of certain types of goods is extended (classification code 0302 51 100 0 – fish (*Gadus morhua* species), classification code 2008 50 610 0 – prepared or preserved apricots containing added sugar), and customs duty rates are reduced in respect of certain categories of goods (classification codes 0204 50 130 0, 0204 50 510 0 – meat of goats – 15%, but not less than 0.15 euro per kg, classification code 0206 49 000 2 – edible offal of swine – 12.5%, but not less than 0.13 euro per kg, classification code 0306 17 910 0 – shrimps and prawns – 3%, classification code 7112 92 000 0 – waste and scrap of platinum, including metal clad with platinum but excluding sweepings containing other precious metals – 18%).

The Resolution came into effect on 26 June 2014

18. United Kingdom – Official guidance on VAT and pension fund management. Reverse charge on wholesale gas and power supplies came into effect on 1 July 2014.

Tax authorities' guidance on VAT and pension fund management

Due to the continuing uncertainty about how to implement the changes outlined in HMRC Brief 06/14, the tax authorities (HMRC) have announced that they are carrying out a further review of the VAT treatment of pension scheme administration and fund management services to take account of the Court of Justice of the European Union's decisions in the cases of *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand* and *ATP Pension Service A/S*, and to consider whether to make any changes to the guidance outlined in Brief 06/14.

According to the **latest announcement**, HMRC plan to issue further guidance in the autumn about how and when the two judgments are to be implemented in the UK. HMRC have confirmed that businesses can continue to use the transitional arrangements outlined in **HMRC Brief 06/14**.

Domestic reverse charge on wholesale gas and power supplies from 1 July

2014 HMRC have published a **Brief about the introduction of the domestic reverse charge for wholesale supplies of gas and power, along with the proposed legislation**. The domestic reverse charge is intended to counter 'missing trader' frauds and came into effect on 1 July 2014.

HMRC have confirmed that where no tax loss has been identified, it will operate a 'light touch' when dealing with errors that occur in the first six months after introduction. It is important that businesses remain vigilant to fraud in these markets in the run up to implementation of the reverse charge, and afterwards.

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.