

Deloitte.

Marzo 2015
Boletín de IVA

Deloitte Abogados
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos



Índice de contenido

I. Normativa.

1. Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo, por la que se aprueba el modelo 368 de "Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido" y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación del mismo.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 5 de marzo de 2015. Asuntos C-479/13 y C-502/13, Comisión/Francia y Comisión/Luxemburgo, respectivamente.
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de marzo de 2015. Asunto C-594/13 («go fair» Zeitarbeit).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de marzo de 2015. Asunto C-499/13 (Macikowski).
4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de marzo de 2015. Nº de recurso 873/2014.
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de marzo de 2015. Nº de recurso 280/2013.

III. Doctrina administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 99/2013, de 19 de febrero de 2015.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6307/2011, de 19 de febrero de 2015.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 10/2013, de 17 de marzo de 2015.

4. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0423-15, de 3 de febrero de 2015.**
5. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0451-15, de 5 de febrero de 2015.**
6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0455-15, de 5 de febrero de 2015.**
7. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0577-15, V0578-15, y V0579-15, de 13 de febrero de 2015.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0581-15, de 13 de febrero de 2015.**
9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0601-15, de 18 de febrero de 2015.**
10. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0681-15, de 27 de febrero de 2015.**

IV. World VAT News.

Costa Rica

Costa Rica's executive branch recently presented a proposal to reform General Sales Tax.

Mexico

Mexican sugar subject to export quotas.

Countervailing duties imposed on imports of ammonium sulfate.

Eighth Amendment to Mexican Foreign Trade Rules.

United States

U.S. Supreme Court issues decision in Colorado remote seller reporting case.

New process for consolidated electronic filing of cargo release and ISF data in ACE.

BIS and OFAC amend regulations on Cuba and State Department publishes statement on goods and services eligible for importation.

Trade Preferences

Mexico-Brazil

Mexico and Brazil agree on free trade in the automotive sector.

Mexico-Paraguay

Mexico and Paraguay resume negotiations for a trade agreement.

Asia Pacific

ASEAN

ASEAN ministers advance AEC blueprint after two-day retreat.

India

Highlights of the indirect tax changes in the Union Budget for the financial year 2015-16.

Highlights of the VAT-related changes in the State Budget for the State of Rajasthan.

Service tax paid on a works contract transaction is not to be part of the sale price for the levy of VAT in the State of Maharashtra.

Amendments to the Rajasthan Investment Policy Scheme 2014 to extend further benefits to the electronic system design manufacturing sector.

Exemption and reduction in basic customs duty and countervailing duty for certain medical devices/inputs for use in the manufacturing of certain medical devices.

Japan-Malaysia

Implementation of Japan-Malaysia mutual recognition of AEO programs.

New Zealand

A draft operational statement has been released by the tax authorities regarding GST and the costs of sale associated with mortgagee sales.

A Bill has been introduced regarding the GST treatment of bodies corporate.

Singapore

Application for customs permit via Tradenet® for importation of ship spares for repair.

Singapore-Hong Kong

Implementation of Hong Kong-Singapore mutual recognition of AEO programs.

South Korea

Amendment of interest rate for customs duty penalty tax.

South Korea-Mexico

Implementation of Korea-Mexico mutual recognition of AEO programs.

Trade Preferences

China-Korea

The governments of China and Korea initialled a free trade agreement on 25 February 2015.

EMEA

Egypt

Update on VAT introduction and revisions to existing sales tax.

European Union

France and Luxembourg lose 'reduced VAT rate on e-books' cases at CJEU.

Finland

Port fees charged by a port operator to a shipping company's agent were VAT exempt.

Italy

New filing obligations for VAT returns and communications postponed.

Invoicing obligations for domestic supplies made by foreign companies subject to reverse charge.

VAT refunds for suppliers under split payment regime.

Clarification of requirements for e-invoicing for supplies made to public administrations.

Clarifications on e-invoicing and the split payment mechanism.

Circular letter n° 7/E dated 26 February 2015 regarding the 'endorsement of conformity'.

Confindustria ask EU not to authorize application of reverse charge mechanism to large-scale retail businesses.

Supreme Court decision in VAT fraud case.

Supreme Court confirms right to VAT deduction following CJEU judgment.

Malta

The VAT authorities have published guidance on the definition and scope of 'electronically supplied services'.

The legislator has introduced an exemption from the obligation to issue fiscal receipts with respect to supplies made under the mini one stop shop.

A reduced VAT rate has been introduced for books 'disseminated through electronic means'.

The VAT registration threshold for persons established in Malta was abolished with effect from 1 January 2015.

The rules regarding the remission of interest and administrative penalties have been amended.

Poland

Court ruling expected on VAT bad debt relief provisions.

Portugal

The draft law to regulate online gambling and betting has been approved, but has not yet entered into force.

It is intended that the reduced and intermediate VAT rates applicable in the Autonomous Region of Azores will be reduced this year.

The tax authorities have issued an administrative ruling regarding the agricultural producers' regime.

Slovenia

A special VAT arrangement has been introduced for the provision of occasional international road transport of passengers.

Approval of the action plan for the introduction of fiscal cash registers by the government.

Switzerland

Proposal issued on the VAT law revision, with a number of proposed amendments, in particular concerning foreign persons doing business in Switzerland.

United Kingdom

VAT grouping and offshore branches – changes in practice from 1 January 2016.

Court of Appeal judgment in VAT 'restitution' claims.

Consultation on removal of manual customs declarations, the reverse charge mechanism, and a number of other amendments.

I. Normativa.

- 1. Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo, por la que se aprueba el modelo 368 de "Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido" y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación del mismo.**

Esta Orden establece el procedimiento para el cumplimiento de la obligación de presentar una declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido derivada de la utilización de cada uno de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica (el Régimen de la Unión y el Régimen exterior de la Unión) contemplados en capítulo XI del título IX de la Ley 37/1992, del IVA, mediante la aprobación de la «Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica», modelo 368, para aquellos casos en los que España sea el Estado miembro de identificación.

La presente orden entró en vigor el 19 de marzo y será de aplicación por primera vez para la presentación de las declaraciones-liquidaciones cuyos períodos de liquidación se inicien a partir del 1 de enero de 2015.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 5 de marzo de 2015. Asuntos C-479/13 y C-502/13, República Francesa y Gran Ducado de Luxemburgo, respectivamente.

Incumplimiento de Estado — Aplicación de un tipo reducido — Suministro de libros electrónicos — Directiva 2006/112/CE.

Mediante los presentes recursos por incumplimiento, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia lo siguiente:

- Que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98 de la Directiva 2006/112/CE, en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, al aplicar un tipo reducido del IVA al suministro de libros electrónicos.
- Que declare que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 a 99, 110 y 114 de la Directiva 2006/112/CE en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo al aplicar un tipo de gravamen del IVA del 3 % al suministro de libros electrónicos.

La Comisión precisa que, por suministro de libros electrónicos, debe entenderse el suministro, a título oneroso, mediante descarga digital o visionado en línea (streaming) desde un sitio de Internet, de libros en formato electrónico que pueden consultarse en un ordenador, un teléfono inteligente, un lector de libros electrónicos o cualquier otro sistema de lectura.

En este sentido, la Comisión alega que la aplicación, por parte de la República Francesa y del Gran Ducado de Luxemburgo, de un tipo reducido de IVA al suministro de libros electrónicos es incompatible con la Directiva de IVA en relación con los anexos II y III de la misma y con el Reglamento de Ejecución nº 282/2011.

Dicha institución señala que, en virtud del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, los tipos reducidos del IVA se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de la misma. Ahora bien, el suministro de libros electrónicos no está incluido en el ámbito de aplicación de dicho anexo y, por consiguiente, no puede acogerse a un tipo reducido

del IVA. A su juicio, esta interpretación se ve confirmada por el artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA, que excluye de los supuestos de aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios suministrados por vía electrónica.

En este sentido, el TJUE señala que el referido anexo III menciona expresamente, en su apartado 6, en la categoría de las prestaciones a las que son aplicables los tipos reducidos del IVA, el «suministro de libros, en cualquier medio de soporte físico». Así pues, del tenor de este apartado se desprende que el tipo reducido del IVA será aplicable a la operación consistente en el suministro de un libro que se encuentre en un soporte físico. Considera el TJUE que si bien es cierto que el libro electrónico necesita para poder leerse de un soporte físico, no lo es menos que dicho soporte no está incluido en el suministro de los libros electrónicos.

En consecuencia, concluye el TJUE que el suministro de libros electrónicos constituye un servicio prestado por vía electrónica, en el sentido del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo de la Directiva.

Por consiguiente, dado que el apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA excluye toda posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a tales servicios, no puede interpretarse en el sentido de que incluye en su ámbito de aplicación el suministro de libros electrónicos.

Por último, señala el TJUE que la aplicación por parte del Gran Ducado de Luxemburgo de un tipo reducido del IVA del 3% al suministro de libros electrónicos no está amparada por las disposiciones especiales previstas en los artículos 110 y 114 de la Directiva de IVA.

En virtud de lo anterior, el Tribunal concluye lo siguiente:

- Declarar que la República Francesa, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido al suministro de libros electrónicos, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98 de la Directiva de IVA, en relación con los anexos II y III de la misma y con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011.
- Declarar que el Gran Ducado de Luxemburgo, al aplicar un tipo reducido del IVA del 3% al suministro de libros electrónicos, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 a 99, 110 y 114 de la Directiva de IVA en relación con los anexos II y III de la misma y con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de marzo de 2015. Asunto C-594/13, «go fair» Zeitarbeit OHG.

Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social — Concepto de “organismos a los que se ha reconocido carácter social” — Empresa de trabajo temporal — Puesta a disposición de cuidadores cualificados — Exclusión de la exención — Directiva 2006/112/CE.

Esta sentencia se produce en el marco de un litigio entre las autoridades fiscales alemanas y la entidad «go fair», sociedad colectiva dedicada a la cesión de trabajadores, en relación con la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas por ésta última durante el ejercicio fiscal de 2010.

En lo relativo al litigio principal, dicha sociedad cedió, en 2010, cuidadores empleados por ella (enfermeros y auxiliares geriátricos) a centros de atención continuada o ambulatoria, considerando que sus servicios estaban exentos del IVA en virtud de la legislación local, que preveía una exención respecto de los servicios directamente relacionados con la gestión de centros destinados a la asistencia o cuidado de personas que precisen asistencia física, mental o psicológica prestados, entre otros, por centros cuyos costes hayan sido sufragados en parte por organismos de la Seguridad Social.

Mediante resolución de 18 de octubre de 2010, las autoridades fiscales alemanas sometieron al tipo impositivo general los ingresos procedentes de las prestaciones de servicios realizadas por «go fair».

Contra dicha resolución, la sociedad interpone un recurso de casación, sobre el cual el Tribunal supremo federal en materia tributaria se pronunció afirmando que la sociedad realmente no cumplía los requisitos para aplicar la citada exención sino que prestaba un servicio de cesión de trabajadores con carácter temporal, por lo que sus ingresos no estarían exentos del impuesto. Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional estima que «go fair» llevó a cabo prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva de IVA, y considera que no es posible excluir que pueda invocar directamente esta disposición y beneficiarse así de la exención que establece dicho precepto.

Ante estas circunstancias, el Tribunal supremo federal decide plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. Si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes y/o una empresa de trabajo temporal, que pone tales trabajadores a disposición de centros a los que se ha reconocido carácter social, entran dentro del concepto de organismos a los que se ha reconocido el carácter social.
2. En relación con la interpretación del artículo 134 letra a), de la Directiva 2006/11, si es indispensable para la prestación de servicios de asistencia por parte del centro de atención destinatario (cesionario de la mano de obra) la puesta a disposición de cuidadores diplomados, como operación directamente relacionada con la asistencia social y con la seguridad social, cuando dicho centro destinatario no puede prestar sus servicios sin tales trabajadores.

En relación con la primera cuestión prejudicial, el TJUE señala que del artículo 132 apartado 1, letra g) de la Directiva de IVA, se desprende que la exención prevista en esta disposición se aplica (i) a las prestaciones de servicios y a las entregas de bienes que estén, por una parte, directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, y por otra, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, correspondiendo, en principio, al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a los centros que lo soliciten.

Asimismo, señala el TJUE que del litigio principal se desprende que el legislador alemán no ha reconocido a las empresas de trabajo temporal como «go fair», la condición de “organismos de carácter social” en el sentido del artículo 132 apartado 1, letra g) de la Directiva de IVA.

Es con base en lo anterior por lo que se solicita al TJUE que determine si el reconocimiento por un Estado miembro del carácter social de un organismo, para poder beneficiarse de la exención prevista en la Directiva de IVA, cubre igualmente a los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes.

En este sentido el Tribunal señala que, de conformidad con el artículo 9 de la Directiva de IVA, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica. En consecuencia, en virtud del artículo 10 de la misma Directiva, este requisito excluye de la tributación a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica.

Por consiguiente, el TJUE afirma que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva no puede aplicarse directamente al personal de una empresa de trabajo temporal como «go fair».

Con respecto a determinar si dicha empresa puede invocar el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva para que se le confiera el derecho de ser reconocida como un organismo de carácter social, el TJUE señala que:

- En cuanto al concepto de “organismo”, dicho concepto es, según la jurisprudencia, suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro, de cara a que «go fair» pudiera ser considerada como tal.
- En cuanto al término de “carácter social”, la puesta a disposición de trabajadores no constituye, como tal, una prestación de servicios de interés general realizada en el sector social, por lo que «go fair» no gozaría de dicho “carácter social”.

Por tanto, con respecto a la primera cuestión prejudicial, el TJUE concluye que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que ni los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes ni una empresa de trabajo temporal que pone tales trabajadores a disposición de centros a los que se ha reconocido carácter social, entran dentro del concepto de “organismos a los que se ha reconocido carácter social”.

Por último, considera el TJUE que no procede responder a la segunda cuestión prejudicial, debido a la respuesta dada a la primera.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de marzo de 2015. Asunto C-499/13, Macikowski.

Principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal — Imposición de la entrega de un bien inmueble en el marco de un procedimiento de ejecución forzosa mediante venta en pública subasta — Normativa nacional que obliga al agente judicial que ejecuta dicha venta a liquidar e ingresar el IVA correspondiente a tal operación — Responsabilidad pecuniaria y penal del agente judicial en caso de que no se pague el IVA — Diferencia entre el plazo de régimen general para el pago del IVA por un sujeto pasivo y el plazo impuesto a dicho agente judicial — Imposibilidad de deducir el IVA soportado — Directiva 2006/112/CE.

Esta sentencia se produce en el marco de un litigio entre las autoridades fiscales polacas y el Sr. Macikowski, agente judicial, por no haberse ingresado dentro de plazo previsto el IVA devengado por la venta de un bien inmueble realizada mediante ejecución forzosa.

En lo relativo al litigio principal, el Sr. Macikowski incoó un procedimiento de ejecución contra Royal, empresa sujeta a IVA, por el cual trabó el embargo de un bien inmueble propiedad de esta última.

Por medio de la venta en pública subasta del inmueble, la cual adquirió firmeza en agosto de 2007, el Tribunal de distrito de Chojnice atribuyó la propiedad del mismo por un importe determinado a sus adquirentes.

Posteriormente, mediante escrito de 26 de enero de 2009, el Sr. Macikowski solicitó al citado Tribunal de distrito que le fuese transferida a su cuenta la cantidad correspondiente al IVA devengado por la transmisión de la propiedad del inmueble, en calidad de obligado al pago de dicho impuesto, de acuerdo con el artículo 18 de la Ley del IVA polaca. En consecuencia y una vez el Tribunal transfirió este importe, el agente judicial emitió una factura con IVA e informó a la Administración tributaria del pago del impuesto, con fecha 2 de septiembre de 2009.

La Administración tributaria polaca determinó, sobre la base del citado artículo 18 de la Ley del IVA polaca, en relación con los artículos 8 y 30, apartados 1, 3 y 4 de la Ley general tributaria, la responsabilidad del Sr. Macikowski como obligado al pago del IVA por la venta del inmueble de Royal, que había recibido pero no ingresado dentro de plazo. A juicio de la Administración tributaria polaca, el Sr. Macikowski, encargado del procedimiento de ejecución, tenía la obligación de emitir en noviembre de 2007 una factura con IVA por el importe bruto de la venta del inmueble, incluyendo el impuesto, así como de ingresar dicho impuesto antes del 25 de diciembre de 2007.

El Tribunal de lo contencioso administrativo desestimó el recurso que el Sr. Macikowski había interpuesto contra la resolución de la Administración tributaria, por la que se había declarado la responsabilidad tributaria del obligado al pago por no haber ingresado dentro de plazo el IVA recaudado por la venta del inmueble. Al interponer el agente judicial un recurso de casación sobre esta sentencia, en relación con la interpretación del artículo 18 de la Ley del IVA polaca, se decide plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. En virtud de los artículos 9 y 193 en relación con el artículo 199, apartado 1, letra g) de la Directiva de IVA, se plantea si es admisible una norma de

Derecho nacional como el citado artículo 18 de la Ley polaca sobre el IVA, que introduce excepciones a los principios generales del impuesto sobre el valor añadido, sobre todo en relación con los sujetos jurídicos obligados a liquidar y recaudar el impuesto, mediante la creación de la figura del obligado al pago, es decir, de un sujeto jurídico obligado a determinar en nombre del sujeto pasivo la cuota del impuesto, a recaudarla de tal sujeto pasivo y a ingresarla dentro de un plazo determinado en la Administración tributaria.

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, se plantea si una norma de Derecho nacional como el artículo 18 de la Ley del IVA es compatible a su vez con:
 - a. El principio de proporcionalidad, en la medida en que el agente judicial encargado de llevar a cabo la ejecución forzosa responde en concepto de obligado al pago del impuesto en caso de que éste no sea satisfecho.
 - b. Los artículos 206, 250 y 252 de la Directiva IVA y el principio de neutralidad derivado de la misma, en la medida en que el obligado al pago que en virtud de la norma nacional está obligado a liquidar, recaudar e ingresar el impuesto sobre el valor añadido que grava la entrega mediante ejecución forzosa, en el período impositivo aplicable al sujeto pasivo y por el importe resultante de restar al precio obtenido de la venta del bien el impuesto sobre el valor añadido al correspondiente tipo impositivo, pero sin deducir el importe del impuesto soportado por el sujeto pasivo desde el inicio del período impositivo hasta la fecha de su recaudación.

Con respecto a la primera cuestión prejudicial, el Tribunal señala que el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros para, en caso de entrega de un bien inmueble vendido en el marco de un procedimiento de venta forzosa, determinar que el adquirente del bien inmueble es el sujeto deudor del impuesto, siempre que éste tenga la calidad de sujeto pasivo.

Asimismo, continúa señalando que del artículo 273 de la Directiva IVA se desprende que los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude fiscal, las cuales no deberán ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA.

Considera el TJUE que el hecho de que el agente judicial sea responsable de liquidar, recaudar e ingresar el IVA devengado sobre el producto de una venta mediante ejecución forzosa tiene por objeto evitar que el sujeto pasivo, habida cuenta de su situación económica, eluda su obligación tributaria de pagar el IVA. En este sentido, la República de Polonia considera que la medida descrita anteriormente resulta necesaria para garantizar la correcta recaudación del IVA y por tanto tal normativa puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 273 de la Directiva de IVA, a juicio del Tribunal.

El Tribunal viene a destacar que si bien es cierto que las citadas disposiciones prevén que el impuesto únicamente puede adeudarse por el sujeto pasivo que efectúa una entrega de bienes imponible o, en determinadas circunstancias, por el adquirente del bien inmueble, la función del agente judicial como intermediario responsable de la recaudación de dicho impuesto no está comprendida dentro de tales disposiciones.

Al definir el artículo 18 de la Ley del IVA polaca la función del agente judicial que efectúa una venta mediante ejecución forzosa como la de un intermediario que se limita a garantizar la recaudación de la cuota del impuesto y su abono a la Administración tributaria en nombre del sujeto pasivo pero sin prever que el dicho agente judicial esté obligado al pago del IVA de manera solidaria junto con el sujeto pasivo, considera el TJUE que dicho artículo no contraviene las disposiciones previstas en los artículos 9, 193 y 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA.

Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra a), el Tribunal comienza señalando que, según reiterada jurisprudencia, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, en particular los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, el Tribunal afirma que las medidas adoptadas por los Estados miembros con el fin preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. En particular, no cabe considerar que es proporcionada una normativa que responsabiliza a un agente judicial de un comportamiento que no le es imputable personalmente, ya que el referido agente judicial tendría que disponer de medios legales para cumplir su función, sin que su responsabilidad dependa de elementos sobre los que no tiene influencia alguna, incluidas las acciones u omisiones imputables a terceros.

De acuerdo con lo anterior, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar que los agentes judiciales disponen de los citados medios legales necesarios para cumplir, dentro de plazo, la obligación de recaudar e ingresar el IVA devengado por la venta de un bien realizada mediante ejecución forzosa, de modo que cumplan sus obligaciones de manera correcta y conforme a Derecho.

Por tanto, el Tribunal afirma que el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición del Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud un agente judicial ha de responder con todos sus bienes de la cuota del IVA devengado por la venta de un inmueble realizada mediante ejecución forzosa en caso de no cumplir con su obligación de recaudar e ingresar dicho impuesto, siempre que el agente judicial de que se trate disponga efectivamente de todos los medios legales necesarios para cumplir dicha obligación.

Por último, con respecto a la letra b) de la segunda cuestión prejudicial, el TJUE señala que, en el litigio principal, es el sujeto pasivo, propietario de los bienes vendidos en subasta pública por el agente judicial, y no el obligado a efectuar el ingreso, quien está obligado a presentar una declaración del IVA en relación con la operación de venta y quien dispone del derecho a deducir el IVA soportado del IVA adeudado por dicha operación.

Considera el Tribunal que si el obligado a efectuar el ingreso abona el IVA correspondiente a esa misma operación tras la presentación de la declaración por el sujeto pasivo, esta situación puede justificarse en virtud de la segunda frase del artículo 206 de la Directiva IVA, que autoriza a los Estados miembros a recaudar pagos a cuenta.

Asimismo, dado que el mecanismo establecido por el artículo 18 de la Ley de IVA polaca permite al sujeto pasivo conservar el derecho a la deducción del IVA soportado en la operación, pese a no disponer del importe del IVA adeudado en la misma, dicho mecanismo es conforme, a juicio del TJUE, con las disposiciones de la Directiva IVA y en particular con los artículos 250 y 252 de la misma.

Por último, concluye el TJUE que tampoco el principio de neutralidad fiscal se opone a una disposición de Derecho nacional como la prevista en el citado artículo 18 de la Ley del IVA polaca.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de marzo de 2015. Nº recurso 873/2014.

Minoración de la devolución del IVA instada correspondiente a las cuotas de IVA de las facturas rectificativas emitidas por los acreedores de la sociedad, y recibidas por ésta tras la declaración concursal.

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre una entidad declarada en concurso de acreedores, en fecha 2 de octubre de 2007, que, en el marco de unas actuaciones de comprobación, se vio obligada a disminuir el saldo a compensar de la última autoliquidación del ejercicio 2008, como consecuencia de la inclusión de varias facturas rectificativas emitidas por sus proveedores al amparo de lo dispuesto por el artículo 80.Tres de la ley 37/1992 del IVA.

En opinión de la demandante (la entidad declarada en concurso), la actuación de la Administración Tributaria constituía una compensación de créditos y de deudas prohibida por el artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal, que alteraba el orden de proceder al pago de los créditos concursales previsto por el artículo 154 del mismo precepto legal. Tal planteamiento fue desestimado tanto por el Tribunal Económico Administrativo como por la Audiencia Nacional, alegando que estaba legalmente prevista la rectificación obligatoria por parte del propio sujeto pasivo de las deducciones practicadas cuando el importe de las cuotas del IVA soportadas debía reducirse como consecuencia de la emisión de facturas rectificativas.

Así, la demandante interpuso recurso ante el Tribunal Supremo en el que invocó dos motivos de casación:

- Por un lado, consideró improcedente que la Administración pudiera cobrar un crédito concursal (el correspondiente a las mencionadas facturas rectificativas) previamente determinado mediante una liquidación tributaria, ejecutando la misma una vez declarado el concurso; y
- por otro lado, entendió que se vulneraba el principio par conditio creditorum, el cual significa igualdad entre los acreedores y determina la necesidad de dar el mismo tratamiento a los créditos de todos los que tengan idénticos derechos, sin privilegio alguno (este principio quedaría quebrantado cuando se permite a un acreedor la persecución autónoma de su crédito y cobrarlo al margen del concurso).

En este sentido, con base en la doctrina del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, el Tribunal Supremo no discute, en el presente caso, la

potestad de la Administración Tributaria para comprobar e inspeccionar el IVA una vez declarado el concurso, incluso en relación con deudas devengadas con anterioridad y que, por ello, puedan afectar a créditos concursales.

No obstante, el Tribunal subraya la peculiar situación que, al tiempo de producirse los hechos, se derivaba de la redacción del artículo 114.Dos.2º de la Ley 37/1992 del IVA pues, al producirse la modificación de la base imponible a raíz de la factura rectificativa, resultaba preceptivo practicar la liquidación en el periodo impositivo en que se recibía el documento, haciendo imposible que en la cifra resultante de la autoliquidación se pudiese diferenciar entre la parte que correspondía al crédito concursal (anterior a la declaración del concurso) y la relativa al crédito contra la masa (posterior a esa declaración).

De esta manera, la liquidación terminaba transformando en crédito contra la masa lo que era crédito concursal, haciendo inoperante su calificación en el seno del procedimiento por el juez de lo mercantil. A juicio del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, esto infringía el principio par conditio creditorum pues esa mutación en crédito contra la masa eludía la disciplina común del procedimiento universal en el seno del concurso.

A lo anterior, el Tribunal también señala que esta situación quedó superada con la reforma llevada a cabo con la Ley 7/2012, debiendo la Administración Tributaria, a la hora de liquidar el tributo, identificar la parte correspondiente al crédito concursal. Al no hacerlo así, el Tribunal considera que ésta desconoció los principios concursales sobre igualdad entre acreedores y restricción de los privilegios que se les reconoce.

Añade que el problema descrito no lo genera, en sí, la reducción del IVA soportado como consecuencia de las facturas rectificativas recibidas, sino que dicha reducción no tenga sus efectos en el periodo de liquidación en que el concursado se dedujo inicialmente las cuotas del IVA soportadas (momento anterior a la declaración del concurso).

Es por ello por lo que el Tribunal concluye que la Administración Tributaria incumplió el principio par conditio creditorum pues, pese a tener potestad para comprobar el IVA una vez declarado el concurso de acreedores, ésta no puede compensar el crédito contenido en tales facturas rectificativas (crédito concursal y, por tanto, sometido a las reglas del concurso y al principio par conditio creditorum) con las deudas tributarias que ostente frente a ella (crédito contra la masa de satisfacción inmediata).

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de marzo de 2015. Nº recurso 280/2013.

Sujeción al IVA — Transmisión de terrenos rústicos — Consideración o no como empresario o profesional a efectos del IVA de la sociedad mercantil transmitente.

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre la consideración o no de una entidad mercantil como empresario o profesional a efectos del IVA en una transmisión de un terreno rústico y, por ende, la sujeción o no al IVA de dicha transmisión.

En un primer momento, mediante escritura pública de fecha 17 de junio de 2003, dicha transmisión de terrenos fue considerada por las partes como una operación sujeta al IVA al tipo general. Adicionalmente a dicha escritura, las partes suscribieron un documento privado en que se manifestaba la intención de renunciar a la exención del IVA por parte del sujeto pasivo, así como el hecho de que el adquirente tenía la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA.

A pesar de la calificación dada por las partes, en las instancias previas, tanto la Oficina Gestora de la Dirección General de Tributos como el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid consideraron que dicha transmisión se encontraba sujeta al ITPAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al entender que la sociedad transmitente no tenía la condición de empresario a efectos de IVA en el momento de la transmisión, por no haber iniciado las obras de urbanización en los terrenos en dicho momento.

En este sentido, el Tribunal Supremo considera que el elemento clave para determinar si la transmisión se encontraba sujeta o no al IVA es determinar si la transmitente de las fincas rústicas tenía o no la condición de empresario o profesional a efectos del IVA en el momento de la transmisión.

Para ello, trae a colación lo dispuesto por parte del TJUE en sentencias como la Polysar Investments Nekherlands (C-60/90) o la Sofitam (C-333/91) donde venía a señalar que la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales no podía considerarse como una actividad económica, salvo que hubiera una participación directa o indirecta en la gestión, negando, asimismo, la condición de sujeto pasivo del IVA a una sociedad holding.

Ante esta jurisprudencia comunitaria, el propio Tribunal Supremo recuerda que la regulación que señalaba que debían entenderse como “empresarios o profesionales”, en todo caso, a las sociedades mercantiles, fue modificada

por la ley 4/2008, de 23 de diciembre, la cual pasó a considerar que tenían tal condición aquéllos que realizasen actividades empresariales que implicasen la ordenación por cuenta propia de factores de producción y, a tales efectos, se reputaban empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario

En base a lo anterior, y pese a que en el presente caso la transmisión se realizó en el año 2003, momento en que aún no regía la modificación antes referida, el Tribunal Supremo, existiendo una presunción iuris et de iure, de que toda sociedad mercantil tenía la condición de empresario o profesional, entiende que la normativa nacional ha de interpretarse siempre a la luz de la jurisprudencia comunitaria, la cual considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la entidad transmitente tenga la condición de empresario para poder sujetar la operación al IVA. Conclusión que quizá pudiera entenderse que es discordante con la doctrina mantenida por el TJUE, que afirma que sólo los particulares pueden invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a una falta o incompleta trasposición de éstas a la legislación nacional, añadiendo que, en ningún caso, los Estados miembros pueden pretender, al amparo de la legislación y jurisprudencia comunitarias, reinterpretar su normativa interna, cuando ha habido una falta o defectuosa trasposición, en perjuicio de los intereses de los particulares (“efecto directo vertical descendente”).

Por otra parte, el alto Tribunal considera, atendiendo a las propias características de las parcelas transmitidas, que las mismas no estaban afectas al patrimonio empresarial de la sociedad vendedora y, por tanto, la operación realizada no podía estar sujeta al IVA, sino a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 99/2013, de 19 de febrero de 2015.

Derecho a la deducción — Compraventa sujeta a condición suspensiva con pagos anticipados, que no llega a escriturarse, ejecutando el transmitente la cláusula penal pactada de retención de los pagos anticipados — Partidas a integrar en la base imponible — Art. 78.Dos.5º y Tres.1º LIVA.

El TEAC se pronuncia acerca del derecho de deducción de las cuotas soportadas en una operación resuelta por incumplimiento del comprador, habiéndose rectificado en el acuerdo de liquidación las mencionadas cuotas por la parte del precio que retuvieron las vendedoras en concepto de cláusula penal.

En el supuesto enjuiciado, la Administración deniega la deducibilidad de determinadas cuotas de IVA asociadas a actividades preparatorias, previas al inicio de la actividad, por considerar que nunca se tuvo intención de iniciar la misma.

En este caso, el contribuyente había iniciado la actividad de promoción inmobiliaria. En el ejercicio de la misma, había realizado determinados actos preparatorios tanto con entidades vinculadas como con terceros. Entre ellas, se comprometió a la adquisición de una serie de terrenos, siempre que se cumplieran determinadas condiciones suspensivas. Desde el momento de pacto con los vendedores, la recurrente fue realizando determinados pagos anticipados, realizándose el pago final, en su caso, en el momento de otorgamiento de la escritura pública de compraventa, una vez cumplidas todas las condiciones.

Llegado ese punto, y según la recurrente, a consecuencia de la situación inmobiliaria concurrente en el ejercicio 2009, a pesar de que se cumplieron todas las condiciones, la sociedad no acudió al otorgamiento de la escritura pública, dándose por resuelta, por tanto, la compraventa. Este hecho conllevó la retención de los importes anticipados por parte de las vendedoras.

El TEAC establece que, aunque finalmente la propiedad de los terrenos no se adquirió y, por tanto, nunca quedaron afectos a la actividad empresarial, el IVA soportado enjuiciado es el relativo a los gastos preparatorios al inicio de actividad, y a la parte del precio de compra pagado en concepto de anticipos y retenido por la parte vendedora.

Por otra parte, el TEAC recuerda las sentencias del TJUE de 29 de febrero de 1996 y 29 de noviembre de 2012, citándose en esta última el criterio reiterado del mencionado Tribunal: *“a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previsto en el artículo 185 de la Directiva 2006/2012, una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen”*.

De acuerdo con lo anterior, y al contrario de lo establecido por la Administración, el TEAC, basándose en reiterada jurisprudencia nacional y comunitaria (STS de 7 marzo de 2014, TJUE de 21 de marzo de 2000) considera deducibles las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, puesto que de los hechos recurrentes (los actos preparatorios realizados, las condiciones solicitadas para la compraventa, entre otros), se deriva la intención de realizar la construcción y promoción de las viviendas y garajes, tal y como afirmaba la recurrente, aunque finalmente no se haya ejercido la actividad.

Finalmente, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la recurrente en la adquisición de los terrenos, teniendo en cuenta que la citada adquisición finalmente no se realizó por incumplimiento de la compradora de su obligación de concurrir al otorgamiento de la escritura una vez cumplidas las condiciones suspensivas, al contrario de lo que establece la Administración, el TEAC interpreta que no ha habido una ineficacia total del contrato, sino que se produjeron determinados efectos, como la retención por los vendedores de los pagos a cuenta satisfechos antes del incumplimiento y que soportaron el IVA correspondiente.

En este punto, se debe determinar si los citados importes constituyen indemnizaciones no sujetas a IVA o, por el contrario, forman parte de la base imponible del Impuesto. En este sentido, el Tribunal recuerda lo establecido en el artículo 78.Tres.1º LIVA, según el cual no se incluyen en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones cuando no constituyan contraprestación o compensación de operación sujetas, distintas de las recogidas en el apartado anterior, en cuyo número 5º, se incluye como contraprestación a *“las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto”*.

En este sentido, el TEAC establece que *“las retenciones sobre el precio a favor de los vendedores en los casos de resolución de operaciones sujetas, no se identifican con el concepto de indemnizaciones no sujetas, sino que*

forman parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible por lo que estaban sujetas a IVA”, siendo correcta la repercusión del mismo, sin que hubiera razón para su rectificación por modificación de la base imponible a consecuencia de la resolución contractual.

En consecuencia con lo anterior, el TEAC estima el recurso interpuesto por la recurrente, anulando el acuerdo impugnado.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6307/2011, de 19 de febrero de 2015.

Tributación de la transmisión en bloque de una rama de actividad — Tributación en Transmisiones Patrimoniales Onerosas — Equiparación de la transmisión de una rama de la actividad a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial — Unidad económica autónoma.

El TEAC se pronuncia acerca de la sujeción a TPO de una transmisión de rama de actividad empresarial susceptible de funcionamiento autónomo.

En este supuesto, la entidad recurrente adquirió una rama de actividad empresarial, sujetando la operación a la modalidad de TPO del ITP y AJD. Posteriormente, consideró incorrecta la citada liquidación, solicitándose su rectificación, sujetando la operación a la modalidad de AJD del mencionado impuesto, exponiendo que se trata de una operación no sujeta a IVA y tampoco a TPO, de acuerdo con lo establecido en los artículos 7.1 de la LIVA y 7.5 del TRITP y AJD, al tratarse de la transmisión de una rama de actividad y no de la totalidad del patrimonio empresarial que exige TPO.

En este sentido, el artículo 7.1º de la LIVA establece: “La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley”.

Por su parte, el artículo 7.5º del TRITPO y AJD, determina: “No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando

constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

La recurrente considera que la operación no queda sujeta a IVA ni tampoco a TPO, puesto que no se ha transmitido “la totalidad de un patrimonio empresarial”, como exige la normativa de este último Impuesto para que la operación quede sujeta al mismo.

En este punto, el TEAC recuerda la jurisprudencia del TS y el TJUE en relación con la no sujeción a IVA de la transmisión de una rama de actividad empresarial. En este sentido, la versión anterior a la actual del artículo 7.1º LIVA, exigía la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial para que operara la no sujeción a IVA del citado artículo. No obstante, numerosa jurisprudencia consideró que el mismo no debía interpretarse de forma literal, ya que dicha exigencia era contraria a la normativa comunitaria, como por ejemplo la STS de 13 de febrero de 2007, en la que se estableció: *“Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autonómica de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirente, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial”*.

En atención a la citada doctrina, el TEAC determina que no se debe interpretar el artículo 7.5º del TRITP y AJD atendiendo a su literalidad, sino que debe ser entendido de acuerdo con el espíritu de la norma, es decir,

buscando la coordinación necesaria entre IVA y TPO, para evitar las situaciones no deseadas de doble imposición y de no imposición.

En consecuencia con lo anterior, el TEAC entiende que la referencia que efectúa el mencionado artículo 7.5º debe comprender no sólo la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sino “la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente” a la que hace referencia el artículo 7.1º de la LIVA.

En conclusión, desestima las pretensiones de la recurrente, confirmando el acuerdo impugnado.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 10/2013, de 17 de marzo de 2015.

Devengo — Adjudicación de bienes efectuada en subasta judicial derivada de procedimiento de la Ley Hipotecaria y LEC.

El TEAC se pronuncia acerca del momento en el que se produce el devengo en una operación de adjudicación de bienes efectuada en subasta judicial.

En el supuesto analizado, como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria y tras la adjudicación de los bienes al ejecutante, éste emitió factura en fecha 19 de noviembre de 2010, en concepto de adjudicación judicial, repercutiendo y liquidando el correspondiente IVA en el período correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2010.

Posteriormente, la mencionada entidad consideró que la factura debió ser emitida en fecha 8 de septiembre de 2010, momento en el que se dictó Decreto del Juzgado, aprobándose la adjudicación de los bienes subastados a favor del ejecutante. En consecuencia, solicitó la rectificación de las autoliquidaciones del 3T y 4T de 2010, incrementando el IVA repercutido en el primer caso y solicitando la devolución del IVA incorrectamente repercutido en el segundo.

Según el TEAC, para determinar cuándo se produce el devengo de la operación es necesario determinar cuándo se transmiten las fincas hipotecadas por la recurrente. Para ello, el TEAC recuerda lo establecido en los artículos 8.Uno y 75.Uno.1º de la LIVA:

“Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes” (art. 8.Uno)

“Se devengará el Impuesto: 1º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable” (art. 75.Uno.1º)

Asimismo, el TEAC cita la sentencia del TS de 30 de enero de 2014, en la que se recoge la doctrina elaborada por el TJUE, en virtud de la cual “se considera “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien”.

En este caso, el ejecutante insta la ejecución hipotecaria de los bienes ofrecidos en garantía de las deudas de la recurrente, y el órgano judicial realiza la subasta de los mismos. En este sentido, diversa jurisprudencia del TS y resoluciones del propio TEAC sitúan el devengo del IVA en el momento del Auto judicial de adjudicación de los inmuebles (actualmente Decreto de adjudicación), considerando confirmado este criterio por la redacción actual de la D.A.5ª del RIVA.

A la vista de lo expuesto, el TEAC sitúa el devengo del IVA en la fecha del Decreto de Adjudicación, es decir, el 8 de septiembre (o, a más tardar, en la fecha de notificación del mismo), momento que se sitúa en el 3T, cuando se produce el devengo de la operación y, en consecuencia, cuando debió haberse emitido la factura y repercutido el IVA correspondiente.

Criterio interpretativo que debe considerarse coincidente con el mantenido por la Dirección General de Tributos, quien, en su contestación a consulta nº V0706-14, de 13 de marzo, concluye que el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que se notifique al adjudicatario el testimonio judicial del decreto de adjudicación.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0423-15, de 3 de febrero de 2015.

Inversión del sujeto pasivo — Ejecuciones de obra inmobiliaria.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicabilidad de la inversión de sujeto pasivo en unas obras de instalación en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante va a instalar unos equipos productivos en dos naves de su propiedad, una de las naves fue construida en 2011 para la instalación de los equipos pero razones coyunturales impidieron la instalación en dicho momento.

Los equipos productivos consisten: una línea de colada (dos grandes hornos soterrados en el suelo de la nave y conectados a un reguero), una línea de corte (infraestructura de grandes dimensiones ubicada en un foso de 10 metros que requiere cimentación especial), línea de laminado (castillete anclado al suelo en el que se apoyan los rodillos de laminación).

Comienza la DGT transcribiendo los artículos 4, 5 y 84.Uno.2º.f) de la Ley de la IVA y en base a este último, determina los requisitos necesarios para aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en las ejecuciones de obra inmobiliaria:

- El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

A continuación, expone la DGT también la obligación formal que establece el artículo 24 quater del Reglamento para los destinatarios de estos servicios consistente en comunicar al proveedor de los mismos de manera fehaciente o expresa y previa o simultánea a la prestación, del cumplimiento de los requisitos para aplicar la inversión del sujeto pasivo.

Una vez expuesta la normativa, la DGT trae a colación su contestación a la consulta V2583-12 de diciembre de 2012, que establece su criterio respecto

de la no aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun tratándose de ejecuciones de obra o cesiones de personal, cuando tales servicios se presten al contratista o contratistas principales u otros subcontratistas en el marco de un contrato principal que no tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Prosigue la DGT reiterando el concepto de obras de construcción, señalando que las mismas tienen por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización y recalando que quedarían fuera de este concepto las operaciones de mantenimiento, reparación y conservación de una edificación.

Sin embargo, sí que entiende la DGT incluidas dentro del concepto de obras de construcción las adiciones y mejoras que incrementen el valor de tales edificaciones, si este tipo de operaciones quedan englobadas dentro del concepto de rehabilitación en el artículo 20.Uno.22º.b) de la Ley del IVA.

Por último, y tras la transcripción normativa expuesta, la DGT no concluye del todo acerca de la aplicabilidad al caso del mecanismo de inversión de sujeto pasivo, si bien deja relucir que no parece que el mismo sea aplicable, aduciendo como conclusión que “la inversión del sujeto pasivo será aplicable siempre que las obras efectuadas cumplan las condiciones señaladas en la Ley para tener la consideración de obras de rehabilitación de edificaciones en el sentido previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto, lo que no parece se cumpla en el supuesto planteado”.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0451-15, de 5 de febrero de 2015.

Concesión administrativa para la ocupación y utilización del dominio público portuario — devengo, sujeto pasivo, base imponible y tipo de gravamen.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento a efectos del IVA (sujeto pasivo, devengo, base imponible y tipo impositivo) en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante ha otorgado una concesión para la ocupación y utilización del dominio público portuario. El concesionario satisfará una tasa anual por ocupación que se satisfará por semestres adelantados.

Además, el concesionario debe realizar dos ejecuciones de obra (un centro cultural y una terminal de pasajeros) y ponerlas a disposición de la consultante.

La primera cuestión que abarca la DGT en su contestación es la sujeción al IVA y la calificación que debería recibir a efectos del Impuesto la transmisión del centro cultural y la terminal de pasajeros por parte del concesionario.

La DGT considera que, de acuerdo con el número 1º del apartado dos del artículo 8 de la Ley del IVA, se considerarán entregas de bienes sujetas al IVA las ejecuciones de obra de un centro cultural y una terminal de pasajeros efectuadas por el concesionario siempre que el citado concesionario aporte una parte de los materiales utilizados y el coste de los mismos exceda del 40 por ciento de la base imponible.

Por otro lado, la DGT recuerda que, según lo establecido en el artículo 11 de Ley del IVA, toda operación sujeta al tributo que no tenga la consideración de entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación, debe entenderse que se califica como una prestación de servicios.

Por lo tanto, la transmisión de los derechos inherentes a la concesión que tiene por objeto el derecho a utilizar y explotar el dominio público portuario, debe calificarse como una prestación de servicios en virtud del ya citado artículo 11 de la Ley del Impuesto ya que las concesiones administrativas quedan excluidas expresamente de la no sujeción al IVA establecida en el artículo 7.

Con respecto al devengo del Impuesto en cada hecho imponible, la DGT determina lo siguiente:

- En el caso de las ejecuciones de obra (centro cultural y la terminal de pasajeros) cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, el IVA se devenga en el momento de la recepción según establece la regla del número 2º bis, del apartado Uno del artículo 75 de la Ley del IVA.
- Por lo que se refiere a la concesión para la utilización del dominio público portuario, el IVA se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción o si no se ha establecido dicho momento a 31 de diciembre de cada año.

- Las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el IVA se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio de los importes efectivamente percibidos.

Para determinar quién es el sujeto pasivo en cada uno de los hechos imposables analizados habrá que atender a lo establecido en el artículo 84 de la Ley del IVA:

- Por lo que se refiere a la concesión administrativa de la utilización del dominio público portuario el sujeto pasivo es la entidad pública consultante.
- Por lo que respecta a las ejecuciones de obra descritas, habrá que atender al artículo 84.2º f) de la Ley del IVA donde se establece que, bajo los siguientes requisitos, será el empresario o profesional para quién se realicen (es decir, la entidad concedente):
 - a. El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.
 - b. Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
 - c. Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
 - d. Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Con respecto a la base imponible de ambos hechos impositivos la DGT concluye que estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas (la concesión será la tasa y la ejecución de obra lo estipulado en el contrato).

Por último el tipo impositivo aplicable será el tipo impositivo general vigente en el momento del devengo de las cuotas del IVA que, actualmente, es el 21%.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0455-15, de 5 de febrero de 2015.

Exenciones — Servicios propios de bibliotecas, archivos y centros de documentación prestados por entidades de Derecho Público o establecimientos culturales privados de carácter social — Suministro de fondos documentales y bibliográficos.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención relativa a las prestaciones de servicios propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación en el siguiente supuesto de hecho:

El consultante es un colegio oficial de psicólogos que presta a sus colegiados, a cambio de la correspondiente contraprestación, un servicio consistente en el préstamo de pruebas psicológicas que forman parte de su fondo documental o bibliográfico para su utilización por los colegiados fuera de los locales del colegio.

La DGT reproduce los artículos 20.Uno.14º de la Ley del IVA relativo a la exención de los servicios propios de bibliotecas, archivos y centros de documentación y el artículo 91.Uno.2.6º de la misma Ley que hace referencia a la aplicabilidad del tipo reducido del 10% a la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas.

Una vez mencionados los artículos aplicables y sin más dilaciones la DGT determina que, conforme a doctrina reiterada, no se extiende la exención a las operaciones por las cuales la entidad de Derecho Público o la entidad o establecimiento cultural privado suministra mediante contraprestación a sus usuarios fotocopias, diapositivas, transparencias, etc.

Haciendo referencia a la falta de aplicabilidad de artículo 20.Uno.14º ya expuesto, la DGT concluye que los servicios prestados por la consultante estarán sujetos y no exentos del Impuesto, tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0577-15, nº V0578-15 y nº V0579-15, de 13 de febrero de 2015.

Exención — Servicios prestados a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

En las presentes contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de aplicar la exención del IVA a una asociación sin ánimo de lucro en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una asociación sin ánimo de lucro entre cuyos fines se encuentra:

- La representación y defensa de los intereses profesionales colectivos de los asociados (personas o entidades de la industria de fabricación de mejorantes y materias primas para la alimentación), promoviendo y cooperando en el desarrollo de la industria de la panadería y en la coordinación y fomento de tales intereses.
- La representación, gestión y defensa de los intereses económicos-sociales y profesionales comunes a sus miembros (empresas elaboradoras de productos alimenticios con marcada especialización en el mercado de la restauración fuera del hogar).
- La defensa de los intereses profesionales colectivos de sus asociados (industria de la alimentación), promoviendo y cooperando en el desarrollo de la industria agroalimentaria.

La DGT inicia su análisis a los efectos del Impuesto reproduciendo los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA para concluir con base en los mismos que la asociación consultante tiene la consideración de empresario a efectos del IVA. En consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas al referido Impuesto, tanto las realizadas en favor de sus propios socios o asociados como las efectuadas en favor de terceros, y con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o en cada operación en particular.

A continuación, la DGT analiza la dicción nueva dada por la Ley 28/2014 al artículo 20, apartado uno, número 12º que ajusta el precepto local a lo previsto en el mismo artículo 132.1.I) de la Directiva 2006/112/CE que establece la exención de las siguientes operaciones:

“Las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones en la competencia”.

En base a esta normativa y a los criterios fijados por el TJUE en su sentencia C-149/97 sobre la aplicación de la exención a una organización sin fin lucrativo que persigue objetivos de naturaleza sindical, la DGT concluye que la exención será aplicable cuando concurren los siguientes requisitos:

- dicha asociación no tenga ánimo de lucro
- se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social
- tengan por destinatarios a sus asociados
- no se perciba por las mismas una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

Además, señala la DGT que a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo, por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.

Por el contrario, aquellas operaciones realizadas por la consultante para los asociados por las que les factura un precio independiente de la cuota anual fijada en los estatutos no podrían beneficiarse del supuesto de exención a que se refiere el artículo 20.Uno.12º de la Ley del IVA. En efecto, las cantidades pagadas por los miembros en contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que la asociación les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones

fijadas en los estatutos", y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

Del mismo modo, la DGT concluye, estableciendo que no resultaría aplicable la mencionada exención a aquellas actividades realizadas por la entidad consultante para terceros.

Por último, con respecto al requisito de no provocar distorsión en la competencia, la DGT en base a la sentencia del TJUE C-8/01 establece los siguientes requisitos:

- Las exenciones deben de tener una interpretación estricta sin que eso suponga que sean casi inaplicables.
- El hecho de que las prestaciones de servicios estén exentas o no es lo que no debe provocar distorsiones en la competencia, no el hecho de que la correspondiente entidad cumpla los demás requisitos.
- Riesgo real de distorsión de la competencia.
- Las agrupaciones tienen la seguridad de que conservarán la clientela constituida por sus miembros, no procede considerar que sea la exención la que cierre el mercado de operadores independientes

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0581-15, de 13 de febrero de 2015.

Exención — servicios de formación online — Servicios prestados por vía electrónica.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación a efectos del IVA de una serie de prestaciones de servicios relacionadas con la educación en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante desarrolla tres actividades diferentes entre sí:

- *por un lado desarrolla programas informáticos consistentes en una plataforma que permite al usuario adquirir conocimientos acerca del paquete contratado, normalmente contenidos informáticos. Este software formativo se vende a terceras personas que explotan los cursos de formación independientemente.*

- *La consultante también presta los servicios de formación mediante su propia plataforma online, en este caso hay tutores especializados donde los alumnos pueden plantear sus dudas. Las materias ofertadas consisten en paquetes de ofimática y programación principalmente.*
- *Y por último también presta servicios de Certificación oficial en dos vertientes, otorgando el título a sus propios alumnos que han superado el curso online, y también certificando y otorgando el título a alumnos de otros centros que acuden al consultante por tener el reconocimiento oficial para conceder la certificación correspondiente, por ejemplo en Microsoft Office Specialist.*
- *Los usuarios se pueden descargar el manual para el seguimiento del curso.”*

En relación con la actividad de formación online desarrollada por la consultante, la DGT se basa en la legislación europea a la hora de establecer la distinción entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica. Subraya que resulta crítico realizar dicha distinción a la hora de determinar la aplicación de la exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta, ya que el servicio prestado únicamente podría considerarse exento si se calificara como un servicio educativo.

En este sentido, la DGT determina que constituye un servicio prestado por vía electrónica el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa.

Por el contrario, la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos será calificada como un servicio educativo.

Así, la DGT determina que en la medida en que los servicios de formación online prestados por la consultante se puedan calificar como servicios educativos, la prestación de los mismos resultará exenta cuando las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios (i.e. informática).

Finalmente, en relación con la tributación de las certificaciones y titulación de los alumnos, la DGT entiende que en el caso de que la consultante prestase servicios de formación online, y también expidiera un título reconocido internacionalmente que acredite las destrezas y conocimiento en temas informáticos a los alumnos que superan los exámenes, este último servicio sería accesorio al primero y, por lo tanto, de resultar exentos los servicios de formación, también lo serían los servicios de expediciones de las certificaciones.

Por otro lado, en caso de que dicha expedición de certificaciones fuera a favor de otras academias a las que no se imparten clases directamente, la DGT considera estos servicios como independientes al de formación, tributando consecuentemente por el IVA al tipo general del 21 por ciento.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0601-15, de 18 de febrero de 2015.

Lugar de realización del hecho imponible – Comercialización de libros electrónicos a través de plataformas que pertenecen a empresas establecidas fuera de la Unión Europea.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de una serie de prestaciones de servicios en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, dedicada a la edición, publicación y comercialización de libros en formato electrónico, distribuye los libros electrónicos a través de dos plataformas de venta en Internet de titularidad de dos empresas establecidas en los Estados Unidos de América.”

En primer lugar, la DGT aclara que la consultante ha suscrito un contrato con dos entidades establecidas en los Estados Unidos de América, propietarias de plataformas de descargas que permiten a las personas que deseen adquirir sus libros electrónicos en cualquier parte del mundo descargarlos directamente a través de la plataforma en Internet creada al efecto por las citadas entidades americanas.

A este respecto, apunta la DGT que conforme a la escueta información facilitada por el consultante parece deducirse que las entidades americanas realizan un servicio de mediación para la venta de libros electrónicos alojados en sus respectivas plataformas, recibiendo una comisión que se establece en función del precio de venta de cada libro electrónico.

Bajo estas circunstancias, la DGT señala que será necesario determinar la naturaleza del servicio de venta de libros electrónicos. Una vez aclarado los servicios que serán objeto de análisis, la DGT concluye que el suministro de libros electrónicos a través de una plataforma de venta en Internet constituye una prestación de servicios efectuada por vía electrónica, a efectos del IVA.

Por otro lado, en relación con la naturaleza de los servicios que se intercambian la consultante y las entidades americanas, la DGT basándose en las precisiones que el Reglamento de la UE nº 282/2011 de aplicación de la Directiva de IVA establece determina que puede presumirse que las entidades americanas actúan en nombre propio pero por cuenta de la entidad consultante en la prestación de servicios electrónicos consistentes en la descarga de libros electrónicos a través de su plataforma web.

Por lo tanto, la DGT entiende que a tenor de lo dispuesto en el artículo 11.Dos.15º de la Ley del IVA, estaremos ante dos prestaciones de servicios prestados por vía electrónica en cadena: la que realiza en nombre propio la consultante a favor de las entidades americanas titulares de las plataformas de descargas y la que éstas últimas realizan, igualmente en nombre propio, a los adquirentes de los libros electrónicos.

Por último, por lo que respecta a los servicios prestados por vía electrónica por parte de la consultante a las entidades americanas, una vez analizado lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley del IVA, la DGT concluye que de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, no se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto estando, por tanto, no sujeto al IVA, al ser su destinatario un empresario o profesional no establecido en dicho territorio.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0681-15, de 27 de febrero de 2015.

No sujeción — Operaciones realizadas por las Administraciones Públicas — Encomiendas de gestión.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación a efectos del IVA de las encomiendas de gestión realizadas por un Ministerio de la Administración General del Estado a una sociedad mercantil:

“La consultante es un Ministerio de la Administración General del Estado que realiza encomiendas de gestión a una sociedad mercantil íntegramente

participada por el Estado y las Comunidades Autónomas, y a otra sociedad mercantil, participada íntegramente por la primera, que son medio propio instrumental y servicio técnico de las mismas y de los poderes adjudicadores dependientes de ellas, de tal forma que realizan los trabajos que las Administraciones Públicas y los poderes adjudicadores le encomiendan en virtud de encomiendas de gestión de las previstas en el artículo 24.6 del TRLCSP en relación con las actuaciones que tiene encomendadas.”

En particular, la consultante plantea las siguientes consultas:

- Sujeción al IVA de las operaciones derivadas de encomiendas gestión. En particular cuando se trate de actuaciones de regadío, diques, presas, pasarelas, depuradoras, puentes y caminos,
- Sujeción de las operaciones derivadas de encomiendas de gestión que incluyan entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- Sujeción de las operaciones realizadas en virtud de convenios de aportación cuyos destinatarios son las entidades para las que se ejecuta la actuación.
- Sujeción al Impuesto de las encomiendas de gestión en ejecución que fueron formalizadas antes del 1 de enero de 2015.
- Deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con las encomiendas de gestión aclara la DGT que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley del IVA, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública.

A este respecto, la DGT puntualiza que sobre la base del escrito de la consulta la sociedad mercantil objeto de consulta y su sociedad filial, constituyen entidades del sector público y tienen la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración General del Estado y de las Comunidades Autónomas.

En este sentido, la DGT determina que las prestaciones de servicios que la consultante y su filial prestan a la Administración General del Estado y las

Comunidades Autónomas no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido al realizarse en virtud de encomiendas de gestión.

De conformidad con la Ley del IVA la DGT recuerda que la no sujeción de estas operaciones alcanza exclusivamente a aquellos servicios que tengan la consideración de prestaciones de servicios, no siendo de aplicación a las entregas de bienes.

En relación con lo anterior, la DGT matiza que el artículo 8 de la Ley del IVA establece que se consideran entregas de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Asimismo, la DGT puntualiza que también deben calificarse como entregas de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte más de un 40 por 100 de la base imponible en forma de materiales utilizados.

Por consiguiente, en el supuesto en el que se cumplan los requisitos anteriormente descritos en la construcción o rehabilitación de diques de corrección hidrológica, presas, pasarelas, puentes, depuradoras y caminos, la DGT entiende que dichas operaciones tendrán la consideración de entregas de bienes y que por tanto quedaran sujetas al Impuesto.

No obstante lo anterior, la DGT señala que en la medida en que en las actuaciones sobre regadíos no se cumplan los criterios establecidos en las ejecuciones de obra dichas actuaciones deberían considerarse prestaciones de servicios, no quedando por tanto sujetas al IVA.

Asimismo, la DGT establece que cuando una misma encomienda de gestión incluya dentro de las actuaciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios, cuando sea posible la separación entre aquellas que deban calificarse como prestaciones de servicios de aquellas que sean consideradas entregas de bienes, las prestaciones de servicios no quedarán sujetas al IVA.

Por el contrario, cuando se trate de actuaciones que no puedan dividirse a efectos de su calificación como entrega de bienes o prestación de servicios por tratarse de una encomienda única, la DGT acentúa que deberá tenerse en cuenta la naturaleza de la operación que tenga más relevancia desde el punto de vista económico.

Con independencia de lo anterior, la consultante y su filial también realizan operaciones derivadas de convenios de cooperación con otras Administraciones. En este sentido, la DGT ultima que los convenios de cooperación no constituyen encomiendas de gestión, quedando tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios, realizadas en el marco de un convenio de cooperación, sujetas al Impuesto.

Por otro lado, en relación con las encomiendas de gestión en ejecución que fueron formalizadas antes del 1 de enero de 2015, la DGT establece que deberá atenderse a la normativa aplicable en el momento del devengo de la operación. De tal manera que no estarán sujetas al IVA aquellas prestaciones de servicios realizadas en virtud de encomiendas de gestión por la consultante cuando su devengo se produzca con posterioridad al 1 de enero de 2015, con independencia de cuando se haya formalizado dicha encomienda.

Por último, la consultante plantea la posibilidad de la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la realización de operaciones no sujetas a tenor del artículo 7.8º de la Ley del IVA.

Respecto a la posible deducción de dichas cuotas, la DGT recuerda que no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a tenor del artículo 7.8º de la Ley del IVA.

No obstante, la DGT concluye que en el supuesto en el que no se pueda proceder a la división entre los bienes y servicios adquiridos destinados a la realización de operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, indica que se deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de operaciones sujetas al Impuesto.

IV. World VAT News.

Americas

Costa Rica

General Sales Tax reform

Costa Rica's executive branch recently presented a proposal to reform General Sales Tax. The proposal is in a public consulting process, and is not yet at the legislative process.

The main proposal in the draft is to convert the General Sales Tax into a Value Added Tax. It is proposed that the taxation of the sale of goods and the provision of services in the territory will increase from 13% to 15%. A special fee of 5% is also proposed for certain types of products, such as packing and some other products mainly in agribusiness, fishing and some other industries. The provision of services in third countries would be taxed, the use of tax credit would be more rigorous, and there would be changes in the tax base for sales between related parties.

Mexico

Mexican sugar subject to export quotas

On 6 February 2015, the Ministry of Economy published in the Mexican Official Gazette an agreement under which sugar exports will now be subject to export quotas.

Under the agreement, entered into between the Ministry of Economy and the U.S. Department of Commerce on 19 December 2014, the U.S. investigation into Mexican sugar subsidies was suspended.

The investigation had led to the imposition in August 2014 of preliminary countervailing duties on imports of Mexican sugar into the U.S.

As a result of the December 2014 agreement, the countervailing duties were suspended. However, Mexico committed to control the volume of sugar that is exported to the U.S. by establishing export quotas.

The total amount of the quota for sugar exports to the U.S. in the cycle 2014-2015 is 1,162,604.75 metric tons.

Countervailing duties imposed on imports of ammonium sulfate

On 19 February 2015, the Ministry of Economy published its preliminary resolution regarding the antidumping investigation that is in process on imports of ammonium sulfate from the U.S. and China.

This investigation began in August 2014 under the modality of price discrimination.

The preliminary resolution imposed countervailing duties on goods classified under the Mexican HS Code 3102.21.01, corresponding to ammonium sulfate.

From 20 February, imports of U.S. origin are subject to a countervailing duty of USD 0.1858 per kilogram, while imports of Chinese origin are subject to a countervailing duty of USD 0.1782 per kilogram.

Eighth Amendment to Mexican Foreign Trade Rules

On 24 February 2015, the Tax Administration Service (SAT) published the Eighth Amendment to the Mexican Foreign Trade Rules, establishing that for abandoned goods in the custody of the customs authorities, the former owner of the merchandise can return it abroad if the owner declares under oath that the goods are high risk in connection to plant, animal or public health.

In addition, the following obligations for companies with certification for VAT and excise tax (IEPS) purposes, were postponed:

- Transmitting the inventory of goods subject to the customs regime linked to VAT/IEPS certification, through the website of tax authorities, from 30 January to 28 February 2015;
- Registering all companies with which virtual and sub-manufacture transactions are carried out, as well as automotive companies that provide certificates of transfer of goods, from 1 January to 1 July 2015.

As of March 2015, around 3,150 companies have obtained certification.

United States

U.S. Supreme Court issues decision in Colorado remote seller reporting case

On 3 March 2015, the U.S. Supreme Court issued a unanimous decision for the petitioner in *Direct Marketing Association v. Brohl*, reversing the decision of the U.S. Court of Appeals for the Tenth Circuit (the 10th Circuit).

The 10th Circuit had held that the Tax Injunction Act (TIA) (28 U.S.C. § 1341) deprived the U.S. District Court of jurisdiction to enjoin Colorado from enforcing its remote seller sales and use tax notice and reporting requirements.

In the Opinion of the U.S. Supreme Court, delivered by Justice Thomas, the Court held that the TIA does not bar the suit brought by the Direct Marketing Association because the relief sought would not enjoin, suspend, or restrain the assessment, levy or collection of Colorado's sales and use taxes. The Court remanded the case to the 10th Circuit for further proceedings.

Also, in a concurring opinion Justice Kennedy agreed in full with the Court's opinion but also emphasized that in light of the "far-reaching systemic and structural changes in the economy[,]" "it is unwise to delay any longer a reconsideration of the Court's holding in Quill." Justice Kennedy also suggested that the "legal system should find an appropriate case for this Court to reexamine Quill and Bellas Hess." See this Tax Alert for more details, including some taxpayer considerations.

New process for consolidated electronic filing of cargo release and ISF data in ACE

On 10 February 2015, U.S. Customs and Border Protection (CBP) published a Federal Register notice announcing a significant development in the Automated Commercial Environment (ACE) functionality. ACE is the preferred system used by importers to file the 13 required ACE Cargo Release data elements (e.g., importer of record number, buyer name and address, consignee number, etc.) with CBP.

Beginning on 1 November 2015, electronic cargo release and entry summary data submitted to CBP will have to be transmitted to ACE. Through Importer Security Filing (ISF), CBP also requires importers and carriers to submit certain data elements before the cargo is loaded onto the vessel at the foreign seaport (ISF currently is not required for other modes of transport). The ISF data elements may be submitted via the same electronic submission as the entry/cargo release data through CBP's legacy system, the Automated Commercial System (ACS), but CBP's response messages will be returned separately through ACS. Through the ACE Cargo Release Test, CBP now allows importers, meeting certain eligibility requirements, to transmit both the cargo release and the ISF data in a single electronic submission through ACE. During the test, CBP's cargo release message will be returned via ACE and the ISF message will be returned via ACS. This test program runs from 10 February 2015 through to 1 November 2015.

To submit a combined filing in ACE, importers and customs brokers will need to transmit three additional data elements – the ship to party, container stuffing

location and the consolidator (stuffer) – in addition to the 13 ACE Cargo Release data elements. As a result of combined filing, ACE Cargo Release data elements must be transmitted earlier than their normal required timeframes because many of the required ISF data elements must be submitted no later than 24 hours before the cargo is laden aboard the vessel.

The Federal Register notice identifies the eligibility and procedural requirements for the combined filing. Eligibility to file a combined submission requires that the filer: (1) is considered an 'ISF Importer' (e.g., the party who causes the goods to arrive by vessel within the limits of the U.S.) under CBP regulations; and (2) is a self-filing importer or a customs broker who either has the ability to file ACE Entry Summaries or intends to participate in the test. A party that already is enrolled in the ACE Cargo Release Test may file its combined submission after notifying its ACE account representative. If a party is not enrolled in the test, it must request participation in the test and provide certain information to CBP.

BIS and OFAC amend regulations on Cuba and State Department publishes statement on goods and services eligible for importation

Since December 2014, when President Obama announced policy changes with regard to the Cuban Assets Control Regulations (CACR), several developments have taken place to ease the trade embargo with Cuba. As part of these policy changes, on 16 January 2015, both the Department of Commerce's Bureau of Industry and Security (BIS) and the Office of Foreign Assets Control (OFAC) issued amendments to regulations toward Cuba.

The BIS amendments to the Export Administration Regulations (EAR) include a new license exception created for 'Support for the Cuban People (SCP),' which authorizes the export from the U.S. to Cuba of certain (i) building materials, equipment, and tools; (ii) tools and equipment for private sector agricultural activity; and (iii) tools, equipment, supplies, and instruments for use by private sector entrepreneurs. Additional revisions to the EAR include amendments to license exception Consumer Communications Devices (CCD), and Gift Parcels and Humanitarian Donations (GFT). The CCD license exception amendment removes the requirement that the CCDs (e.g., computers, mobile phones, digital cameras) be donated. The GFT license exception now allows for the export and re-export of multiple gift parcels in a single shipment.

The OFAC amendments include a new provision, 31 CFR §515.582, that authorizes the importation of certain goods and services produced by independent Cuban entrepreneurs. Pursuant to OFAC's regulation, on 13 February 2015, the State Department published a statement outlining the goods and services eligible for importation into the U.S. pursuant to the amended CACR under the 'Section 515.582 List.' The Section 515.582 List references

sections and chapters of the Harmonized Tariff Schedule of the United States (HTSUS) to indicate which categories of goods are not eligible for import. Goods not on the list may be imported, subject to compliance with all other U.S. state and federal laws. For example, all chapters of HTSUS Section IV (which includes foodstuffs, spirits and tobacco products), HTSUS Chapter 51 (yarn and fabric of wool or animal hair) and HTSUS Chapter 52 (cotton) remain ineligible for importation into the U.S. Importers must obtain documentation to demonstrate that the entrepreneur/producer is independent of the Cuban government (e.g., not wholly or partially owned or controlled by the Cuban government). Independent verification by third-party organizations may suffice. Caution still should be exercised in transacting business with Cuba. Many transactions remain restricted for export to Cuba (e.g., military items) and for import from Cuba (e.g. Section 515.582 List product categories).

Trade Preferences

Mexico-Brazil

Mexico and Brazil agree on free trade in the automotive sector

On 9 March 2015, in Rio de Janeiro, the Mexican and Brazilian governments signed an agreement to modify Economic Complementation Agreement 55, which establishes bilateral trade in the automotive sector.

This agreement sets some commitments, including increasing export quotas, increasing the percentage of the rule of origin from 35% to 40%, and free trade from 19 March 2019.

Mexico-Paraguay

Mexico and Paraguay resume negotiations for a trade agreement

On 25 February 2015, representatives of the governments of Mexico and Paraguay met with the objective of strengthening commercial bilateral relations, as agreed by the presidents of both nations during the XXIV Ibero-American summit celebrated in Veracruz, Mexico, in December 2014.

Both nations agreed to resume negotiations for an economic complementation agreement in the context of ALADI (Latin American Integration Association).

In the last 12 years, commerce between both nations has increased by a factor of 28, reaching USD 330 million during 2014.

Asia Pacific

ASEAN

ASEAN ministers advance AEC blueprint after two-day retreat

At the 21st ASEAN Economic Minister's Retreat held in March 2015, it was announced that much progress has been achieved towards implementing the ASEAN Economic Community (AEC) Blueprint. ASEAN has progressively removed trade obstacles such as non-tariff barriers (NTB). To date, 45 out of the 69 NTBs identified have been resolved.

The ASEAN ministers' focus for this year would be on further simplification of customs procedures, harmonization of standards, liberalization of services and trade facilitation. The ministers have also discussed the progress in developing the SME Strategic Action Plan, with a specific focus on micro and small enterprises, and the promotion of globally accepted regulatory practices.

The vision for the AEC beyond 2015 is still work in progress.

India

Highlights of the indirect tax changes in the Union Budget for the financial year 2015-16

The Budget highlights may be accessed at: [Union Budget 2015](#).

Highlights of the VAT-related changes in the State Budget for the State of Rajasthan

- With effect from 9 March 2015, the rate of VAT under the Rajasthan Value Added Tax Act, 2003 has been increased from 14% to 14.5% on goods specified in Schedule V which, inter alia, includes goods chargeable at the residuary VAT rate.
- A single return has been prescribed for VAT, central sales tax (CST), entry tax and luxury tax.
- For the year 2013-14 and onwards, if a refund becomes due as a result of an assessment order, the refund shall be transferred to the account of the dealer within 30 days of the assessment.

Service tax paid on works contract transaction not to be part of sale price for levy of VAT in State of Maharashtra

The issue of whether VAT is to be levied on service tax where a transaction involves both the transfer of goods and a service has always been a matter of dispute.

In a matter concerning the transfer of property in goods involved in the execution of a works contract, the Maharashtra Sales Tax Tribunal has recently held that service tax cannot form part of the sale price in a transaction of the sale of goods involved in the execution of a works contract and VAT cannot be levied on service tax.

The decision is expected to provide significant relief to those executing works contracts in the State of Maharashtra.

Amendments to Rajasthan Investment Policy Scheme 2014

The Rajasthan Investment Policy Scheme (RIPS) 2014 has been amended to extend further benefits to the electronic system design manufacturing (ESDM) sector.

A unit making an investment of more than INR 2,500 million in the ESDM sector under RIPS 2014 will be provided with:

- A capital investment subsidy of 90% of VAT and CST paid for a period of seven years;
- An employment subsidy of 10% of VAT and CST paid for a period of seven years;
- A 50% exemption from payment of entry tax on capital goods, for the setting up of plant for new unit or for expansion of existing enterprises.

For units making an investment of more than INR 5,000 million, the benefits will be provided for a period of ten years instead of seven years.

Exemption and reduction in basic customs duty and countervailing duty for certain medical devices/inputs for use in manufacturing of certain medical devices

India imports 80% of the medical devices used in the country. Recently, the government allowed 100% foreign direct investment in medical devices through an automatic route, as part of a strategy to not just reduce imports but also promote local manufacturing for the global market. To promote and accelerate domestic manufacturing, the government of India has granted exemption and reduction in basic customs duty (BCD) and countervailing duty (CVD) related to

certain medical devices/inputs for use in the manufacturing of certain medical devices.

With effect from 1 March 2015, CVD is exempted on the import of specified raw materials (inputs) for use in the manufacture of pacemakers, subject to an actual user condition.

Further, these goods are also exempted from special additional duty (SAD) subject to an actual user condition. Also, excise duty on specified raw materials for use in the manufacture of pacemakers has been reduced to nil from 12%.

BCD has been reduced to 2.5% from 5% with effect from 1 March 2015 on specified inputs for use in the manufacture of flexible medical video endoscope.

There is a complete exemption from BCD and CVD on the import of artificial hearts (left ventricular assist device).

Japan-Malaysia

Implementation of Japan-Malaysia mutual recognition of AEO programs

On 1 March 2015, Japanese and Malaysian customs authorities implemented the mutual recognition of Authorized Economic Operator (AEO) systems based on the Mutual Recognition Agreements signed in Brussels on 27 June 2014.

This is the seventh mutual recognition that Japan has implemented, following those entered into with Canada, the EU, New Zealand, Singapore, South Korea and the U.S.

This arrangement allows Japanese and Malaysian AEO-certified importers/exporters to enjoy less frequent inspections of goods by both customs authorities, as well as simplified customs procedures. Non-AEO importers/exporters also benefit from reduced inspections when their trading partners are AEO-certified companies.

The start of the mutual recognition is expected to further facilitate trade between Japan and Malaysia, and help improve supply chain security.

New Zealand

Draft statement on GST and mortgagee sales

The tax authorities (Inland Revenue) have released a draft operational statement in relation to their position on GST and the costs of sale associated with mortgagee sales. A link to the draft statement can be found [here](#).

There are many situations where GST on costs on mortgagee sales will not be able to be claimed, especially where the lender only makes GST exempt supplies.

However the draft document from Inland Revenue states that input tax cannot be claimed in relation to the costs associated with mortgagee sales even where the underlying loan security which gives rise to the mortgagee sale qualifies for GST zero-rating due to the business to business (B2B) financial services rules. Deloitte New Zealand will be responding to the consultation on this issue, submitting that input tax on mortgagee sale costs should be claimable for GST B2B qualifying lenders.

GST and bodies corporate

The proposed new rules for GST and body corporate entities included in the Taxation (Annual Rates for 2015-16, Research and Development, and Remedial Matters) Bill (the Bill) will go a long way to resolving many of the issues in this area. The proposed legislation addresses most of the issues enabling body corporate entities to be able to elect to either be GST registered or opt out of the GST system.

It is likely that there will be some further amendments prior to the final enactment of the Bill, but in its current form, the proposed legislation resolves many of the concerns raised by tax professionals when the original changes were proposed in 2014.

The GST registration of body corporate entities established to look after the routine functions of building and common property areas held under a unit title structure has been an area of focus in recent years. Historically there has been a lot of confusion over positions regarding the GST registration of bodies corporate resulting in some bodies corporate being GST registered, whilst others opting not to register, resulting in inconsistencies amongst bodies corporate in practically the same situations.

Inland Revenue has now clarified that it considers a body corporate that makes supplies to its owners to be carrying on a taxable activity. Despite this, a body corporate that makes routine supplies only to its members will not be required to be GST registered. This will be achieved by excluding the value of the body corporate supplies to members, from the body corporate's total value of supplies, when determining whether a body corporate is required to register for GST purposes. However, if a body corporate is required to register because supplies to third parties exceed the registration threshold, or the body corporate decides to voluntarily register, it will be required to return output tax on the full value of its body corporate and third party supplies.

As a form of revenue protection for Inland Revenue, the Bill provides that a body corporate registered after enactment of the legislation cannot backdate their registration and a four year lock-in period is proposed to prevent these bodies corporate from continually changing their registration status. The body corporate also needs to return output tax on the funds held at the date of registration. Care needs to be taken by bodies corporate when considering if they should change their GST status under these new proposed rules.

Individual body corporate entities will need to carefully consider how they will be impacted by these changes.

Singapore

Application for customs permit via Tradenet® for importation of ship spares for repair

With effect from 1 April 2015, all importations of used ship spares for repair must be accompanied by a customs permit applied for via TradeNet® instead of a manual declaration form.

A three month adjustment period starting from 1 April 2015 and ending on 30 June 2015 is provided to facilitate the switch from the current manual declaration procedure to the new requirement to apply for the relevant customs permit via TradeNet® for the importation of ship spares for repair. During the adjustment period, the manual declaration form may be used for exceptional cases.

Singapore-Hong Kong

Implementation of Hong Kong-Singapore mutual recognition of AEO programs

The Mutual Recognition Arrangement (MRA) on Authorized Economic Operators (AEO) signed by Singapore and Hong Kong in June 2014 came into effect on 9 March 2015.

Under this MRA, Hong Kong will recognize Singapore's Secure Trade Partnership-Plus (STP-Plus) companies as being of lower risk and thus facilitate the clearance of goods that are exported to or imported from these companies. Singapore Customs will extend the same treatment to Hong Kong's AEO companies and to the goods that are exported to or imported from these companies.

This signing of the MRA between Singapore and Hong Kong demonstrates the partnership and commitment to enhance global supply chain security and facilitate the movement of legitimate goods.

South Korea

Amendment of interest rate for customs duty penalty tax

With effect from 6 February 2015, the interest rate for the customs duty penalty tax was amended to 0.03% from 0.013% per day, in accordance with the interest rate for the penalty tax under the Framework Act on National Taxes.

South Korea-Mexico

Implementation of Korea-Mexico mutual recognition of AEO programs

The Korea-Mexico AEO MRA entered into force on 16 February 2015.

An AEO is a company who is approved by the customs authorities as complying with supply chain security standards. In accordance with the MRA signed between Korea and Mexico, AEOs can enjoy customs clearance benefits for exporting and importing goods between the two countries, including a reduction of the cargo inspection.

Moreover, AEOs are supported by Customs Liaison Officials assigned by each customs administration if they encounter difficulties in the customs clearance process.

In order to obtain preferential customs clearance, AEOs are requested to inform importers of the relevant information including AEO Authorization Number.

Currently, South Korea has AEO MRAs with nine countries including China, USA, and Japan.

Trade Preferences

China-Korea

China-Korea Free Trade Agreement

The governments of China and Korea initialled a free trade agreement (CN-KR FTA) on 25 February, concluding several years of negotiations. Although both countries still must complete their internal procedures, the CN-KR FTA is expected to be formally approved and signed during the first half of 2015. This update will focus on the trade of goods aspects of the CN-KR FTA.

Tariff concessions

Although details on the tariff concession arrangement still need to be finalized, based on currently available information, the CN-KR FTA will eliminate many tariffs.

Both countries have committed to a schedule of tariff concessions to reduce the tariff rates to zero immediately, or gradually over a period of 5, 10, 15 or 20 years. Specifically:

- China will eliminate tariffs on 91% of imported Korean products, representing 85% of its total imports from Korea (equivalent to USD 137 billion) over the next 20 years. Industries such as electrical, textiles, iron and steel are expected to benefit from the CN-KR FTA.
- Korea will eliminate tariffs on 92% of imported Chinese products, representing 91% of its total imports from China (equivalent to USD 73.6 billion) over the next 20 years. Industries such as electrical, household and chemicals are expected to benefit from the CN-KR FTA.

Rules of origin

If goods fall under the schedule of tariff concessions, mere shipments of goods from Korea to China, or vice versa, would not be sufficient to qualify for a preferential duty rate under the CN-KR FTA. To enjoy FTA benefits, two requirements would have to be met: the goods would have to be 'originating goods' and they would need to be directly transported. The rules of origin have also been specified in the CN-KR FTA.

Some highlights are:

- The CN-KR FTA enables certain goods made in North Korean factories to be considered as Korean originating and thus enjoy FTA benefits, provided specified conditions are satisfied.
- The CN-KR FTA specifies the acceptance of a non-party invoice, i.e., the importing party may not reject a Certificate of Origin merely because the invoice was issued by a non-party.

Comment

The CN-KR FTA is China's most comprehensive FTA and it covers the highest trade volume for the country and, therefore, the agreement has been eagerly awaited by affected industries.

In addition to the tariff concessions, the CN-KR FTA promises faster import/export clearance through customs controls in both countries.

Although the FTA has not yet been signed, potentially affected companies are recommended to take the following actions:

- Monitor developments relating to the CN-KR FTA;
- Identify whether their goods/purchases fall under the schedule of tariff concessions (to do that, a company will need to have the correct HS codes);
- Familiarize themselves with the relevant origin implementation procedures (such as application of the Country of Origin and origin claim requirement); •
- Train staff to understand the basic logic for determining HS codes of goods and Rules of Origin for each HS code;
- Evaluate the need to re-structure their supply chains (production, sales and purchase) to take full advantage of the preferential duty treatment under the CN-KR FTA;
- Review supply/purchase contracts, in particular with respect to duty clauses relating to the liabilities for origin information and application;
- Assemble the appropriate resources to deal with new requirements associated with implementing FTA (manually and automatically); and
- Establish a regular review mechanism to ensure compliance with relevant FTA requirements.

EMEA

Egypt

Update on VAT introduction and revisions to existing sales tax

Egypt has just hosted its Economic Development Conference in Sharm el Sheikh. It had been rumored that the much anticipated VAT system, that is expected to replace sales tax, would be unveiled at the event along with a series of other reforms that would enable sustainable Egyptian fiscal revenues, whilst helping investment and development in the country.

Christine Lagarde from the IMF referenced the proposed new VAT in her opening speech and, albeit details including timeframes were not given, the Conference Brochure contained some wider commentary:

“In addition, the government will introduce a new fully-fledged Value Added Tax (VAT) system in 2015 to replace the existing General Sales Tax, which suffers from a number of distortions. The new VAT regime will assure a better investment environment by providing incentives to investors and producers as the VAT tax refund mechanism for capital inputs will improve company cash flow while reducing the need to resort to debt to finance normal operations. The benefits of the VAT regime are expected to have further far-reaching impacts by encouraging informal economic actors to join the formal sector, and will help small enterprises to become larger and more competitive. To mitigate any potential adverse impacts on the poor, the government is carefully designing the new VAT law to maintain exemptions on vital goods and services”.

In the meantime the government also announced some changes in the existing sales tax regime, in particular in relation to the situations in which sales tax refunds can be obtained.

European Union

France and Luxembourg lose ‘reduced VAT rate on e-books’ cases at CJEU

The Court of Justice of the European Union has gone straight to judgment in the infringement cases brought by the European Commission against France and Luxembourg over the application of reduced rate VAT to supplies of electronically supplied e-books.

In both cases, the Court agreed with the Commission that the domestic provisions allowing reduced rating for sales of e-books went beyond the scope of EU law. It rejected the contention that the principle of fiscal neutrality meant that for VAT purposes, e-books should be taxed in the same way as their physical counterparts, since EU law permits lower rating for paper books, etc., but expressly excludes electronically supplied services (which would include downloaded e-books, etc.) from the relief.

The Luxembourg tax authorities have announced that the reduced rate for e-books will be abolished from 1 May 2015.

Finland

Port fees charged by port operator to shipping company’s agent VAT exempt

The Finnish Supreme Administrative Court (SAC) gave a ruling KHO 2015:5 on 12 January 2015, which concerned a port operator providing water, waste

disposal services, mooring and unmooring services to vessels used in commercial international traffic. In addition, the port operator also charged port fees. The fees were invoiced to a Finnish agent, who charged the fees to the shipping company. The port operator's invoices, addressed to the agent, specified the name of the vessel in question, but not the name of the shipping company.

The Finnish agent was required to submit certain details, such as the arrival time of the vessel, the departure port, and the next destination to a PortNet database upheld by the Finnish Transport Agency, from which the details were transferred to the port operator's system. Considering the nature of the services, it was evident that the services and water were not used by the agent. Further, it was proven by the details in the PortNet system that the vessels were used in commercial international traffic. Based on this, the SAC ruled that the VAT exemption applied in this case, i.e., extending the VAT exemption to supplies made to the shipping company's agents did not result in obligations incompatible with the correct and straightforward application of the exemptions to the Finnish state or to the other parties, as referred to in the European Court of Justice Joined Cases C-181/04 to C-183/04, *Elmekka*.

Therefore, the port operator did not need to account for VAT for the services or water provided to the vessels, even though they were invoiced to the shipping company's Finnish agent.

Italy

New filing obligations for VAT returns and communications postponed

Based on a recently approved provision introduced in Law Decree n° 192/2014, changes to the submission of VAT returns and the cancellation of the VAT communication (introduced by the Stability Law 2015) have been postponed to FY 2016. In particular:

- For FY 2015, the VAT return and the 'UNICO' form must be submitted by 30 September 2016 and the VAT communication will remain mandatory, unless the VAT return will be submitted within the deadline for the submission of the VAT communication (thus avoiding at all the filing of the VAT communication by submitting directly and exclusively the VAT return, by the end of February 2016).
- For FY 2016, the VAT return must be submitted by 28 February 2017, and the VAT communication will no longer be mandatory.

Invoicing obligations for domestic supplies made by foreign companies subject to reverse charge

Regarding invoicing obligations for domestic supplies of goods by foreign companies (VAT-registered in Italy) to Italian-established customers that are subject to a mandatory reverse charge, Resolution n° 21/E has clarified that the foreign company must issue invoices using its foreign VAT number (of its place of establishment).

Therefore, where an Italian customer has received domestic sales invoices issued by the foreign company under that company's Italian VAT number, those documents are not relevant for VAT purposes, according to the tax authorities, and the customer must request:

- The cancellation of those invoices by way of credit notes;
- The re-issuance of the correct invoices under the foreign VAT number.

If the foreign company does not comply with the request, the customer should issue a self-invoice.

VAT refunds for suppliers under split payment regime

Under the split payment regime, VAT on goods and services supplied to certain public bodies is paid to the State by those public bodies, and not the supplier. Following the introduction of this regime, the Ministry of Finance has reviewed the conditions to be met by suppliers in order to fall within the class of VAT claimants with the right to be refunded as a matter of priority.

In particular, suppliers of public bodies (subject to the split payment regime) are entitled to be refunded, within the limit of the VAT charged (under art. 17-ter of the Italian VAT Code) on invoices issued under the split payment rules, even if they do not meet the following generic refund requirements:

- At least three years of business activity;
- VAT credits exceeding EUR 10,000 for annual VAT refunds and EU 3,000 for quarterly VAT refunds;
- VAT refunds exceeding 10% of the total input VAT paid on purchases and import transactions carried out during the relevant year or quarter.

This exception from the generic requirements is aimed at simplifying access to VAT refund procedures for suppliers that may be in a VAT credit position due to the implementation of the split payment regime (with no output VAT to be offset with input VAT).

Clarification of requirements for e-invoicing for supplies made to public

administrations

Given the introduction of the requirement to issue e-invoices for supplies made to public administrations, the Department of Finance of the Minister of Economy and Finance and the Department of the Public Administration of the Prime Minister's Office have issued interpretative circular letter n° 1/DF, mainly focused on the scope of the new requirement.

In particular, as from 31 March 2015, invoices in hardcopy format will no longer be accepted by public administrations, nor will payment be possible, as transmission via the exchange system (ES) will be mandatory.

As expressly clarified, the e-invoicing obligation will apply to all public administrations and, thus, also to those entities not included in the list of the institutional units published on yearly basis by Istat (the National Institute of Statistics).

Clarifications on e-invoicing and the split payment mechanism

In response to objections from the CNA (the National Confederation of Crafts and Small and Medium Sized Businesses), the government officially replied to the following points:

- Possible simplifications to current VAT refund procedures;
- Possible derogations to the split payment regime, particularly in light of the additional e-invoicing requirements for suppliers of public administrations from 31 March 2015.

According to the government:

- No further simplifications to the VAT refund procedure are needed, as the VAT Law has already introduced several legal/administrative measures to facilitate and to speed up VAT refunds where the reverse charge or the split payment mechanism applies;
- There will be no derogations to the split payment regime for suppliers required to issue e-invoices to public administrations. On the other hand, the government does not seem to have excluded the possibility of derogations to the split payment regime in favor of non-profit organizations; at present this issue is being considered by the tax authorities.

Endorsement of conformity – Circular letter n° 7/E dated 26 February 2015

The tax authorities have officially confirmed that the checks linked to the release of the 'endorsement of conformity' (i.e., the conformity approval by a tax professional or by a statutory auditor), for exemption from the submission of the guarantee under the new VAT refund rules, will not change in terms of content and terms. Therefore, they are the same as ordinarily performed for the offsetting of VAT credits with other taxes.

In line with Circular letter n° 57/E dated 23 December 2009, the tax authorities have clarified that, even for VAT refund procedures, the above checks will still be focused on the VAT accounting and bookkeeping obligations in order to verify, from a formal point of view, that the declared VAT data match with the accounting data and that, in turn, the accounting data match the data reported on the relevant documents (i.e., invoices and additional supporting documentation).

In the light of the use of the 'endorsement of conformity' for VAT refund purposes, the tax authorities have stated that, in addition to the analysis focused on the origin of the VAT credit, it will also be checked that all the requirements and conditions according to the VAT refund law provisions are met.

Confindustria ask EU not to authorize application of reverse charge mechanism to large-scale retail businesses

As previously announced, the 2015 Stability Law introduced the reverse charge mechanism for sales of goods to hypermarkets, supermarkets and discount stores, the main objective of which is combat tax fraud. Implementation of the reverse charge mechanism is subject to the authorization of the European Council under Article 395 of the Principal VAT Directive.

On 9 March 2015, Confindustria (the Italian Manufacturers' Association) asked the EU not to authorize the mechanism, arguing that:

“the main effect of the reverse charge is that suppliers will constantly accrue VAT credits that will be very hard to recover, especially in the Italian legal system. The suppliers of supermarkets, hypermarkets and discount stores, therefore, are especially worried about the possibility that the new rules might be approved by the EU's bodies, given the financial repercussions it would have on them”.

Supreme Court decision in VAT fraud case

A recent decision of the Supreme Court concerned a company that, on the basis of false letters of intent, supplied cars without charging VAT (zero-rated) to 'exporters' who in fact did not export the vehicles, but supplied them on to Italian retailers, so that the cars did not leave Italian territory.

The Supreme Court held that the supplier was required to pay the VAT due, unless the supplier was able to prove that all reasonable measures aimed at avoiding tax fraud had been duly taken.

Supreme Court confirms right to VAT deduction following CJEU judgment

In a case dated 13 March 2015, the Supreme Court has returned to the dispute

about formal violations linked to the accounting of intra-Community acquisitions by issuing a decision compliant with the principles previously stated by the Court of Justice of the European Union (in the case *Idexx Laboratories Italia Srl* (Case C- 590/13)).

Idexx Laboratories Italia was an Italian company, which, among other violations, had wrongly accounted for intra-Community purchase invoices, as VAT exempt transactions instead of as subject to VAT under the reverse charge mechanism.

The tax authorities had challenged that the failure to register was a breach that was not formal but substantive in nature.

In its judgment, the CJEU stated that the right to deduct the VAT payable in relation to the intra-Community acquisitions could not be denied to the Italian company on the ground that this did not satisfy the formal requirements laid down by national law in the implementation of Article 18(1)(d) and Article 22 of the Sixth Directive, as the tax authorities had all the information necessary to establish that the substantive requirements for the intra-Community acquisitions of goods had been satisfied.

In compliance with the CJEU's principles, the Supreme Court confirmed that when the substantive requirements governing the right of deduction are met, violations of the formal requirements will not cause the loss of that right. On the other hand, if these formal violations prevent the tax authorities from verifying compliance with the substantive requirements, the right of VAT deduction will be denied.

Malta

Guidance on scope of 'electronically supplied services'

Since 1 January 2015, the place of supply of 'electronically supplied services' to a non-taxable person (B2C services) is the place where that person is located. The VAT authorities have published guidance on the definition and scope of 'electronically supplied services' in this context.

The guidance provides a non-exhaustive list of those services which shall not be regarded as e-services for the purposes of the application of the VAT legislation. The list includes, amongst others, the following:

- The offering of a facility for the placing of bets on the internet or via an electronic network in connection with live horse races and other live sporting events; and
- The offering of a facility for internet gambling pursuant to the streaming of a live casino event.

Pursuant to this interpretation, the new B2C place of supply rules for supplies of e-services will not apply to such supplies made by a service provider established outside Malta to a Maltese consumer.

Exemption from obligation to issue fiscal receipts for supplies made under MOSS

The legislator has introduced an exemption from the obligation to issue fiscal receipts with respect to supplies made under the mini one stop shop (MOSS): since 1 January 2015, businesses established outside Malta that are providing telecom, broadcasting or e-services to non-business customers in Malta under the MOSS are not required to issue fiscal receipts to their customers in respect of such supplies made.

Introduction of reduced VAT rate on books ‘disseminated through electronic means’

The VAT rate applicable to books disseminated through electronic means was reduced from 18% to 5% to bring the rate in line with the VAT rate that applies to books published in paper format. The measure took effect retroactively, as from 1 January 2015.

The reduced rate applies solely to books supplied on physical means of support (such as audio books or books published on CDs, DVDs, SD-cards or USB drives). In accordance with the provisions of the EU VAT Directive and the CJEU’s decisions in the cases referred to it by the European Commission in connection with the application of a reduced VAT rate to e-books by Luxembourg and France, the reduced rate does not apply to e-books downloaded/streamed from the internet or, more generally, to electronically supplied services.

Abolition of exemption from VAT registration for established persons

With effect from 1 January 2015, the rules regarding VAT registration for established persons have been amended. The VAT registration threshold for persons (whether natural or legal persons) established in Malta was abolished (previously a EUR 7,000 annual turnover threshold applied). As a consequence, these persons have to obtain a VAT registration as from their first VAT transaction in Malta. As a transitory measure, taxable persons providing taxable or exempt with credit supplies of goods/services that are currently not VAT registered must register or re-activate a previously held VAT number by 30 June 2015. This measure will not impact non-established persons, as there is no threshold for their VAT registration in Malta.

Remission of interest and administrative penalties rules amended

On 28 March 2014, rules for the remission of interest (due by virtue of late payment of Malta VAT) had been introduced. In terms of these rules, the Commissioner for Revenue may, at his discretion, remit wholly or in part, any interest incurred by a taxpayer by virtue of late payment of VAT due if he is

satisfied that the VAT due was not paid due to a reasonable cause.

The scope of the rules has now been extended to also cover administrative penalties that may become due under any of the provisions of article 37 to 41 of the Malta VAT Act (i.e., administrative penalties that may become due, for example, for failure to (timely) register for VAT, failure to (timely) submit a VAT return/EC Sales List, failure to correctly declare VAT due in a VAT Form 004, etc.).

The Commissioner for Revenue may impose additional conditions to allow the reduction of the interest/administrative penalties, such as:

- The requirement for no further defaults within a specified period; and
- The requirement to pay any outstanding VAT amount within a specified period.

It may also be possible to agree a payment plan with the VAT Department in respect of any outstanding VAT amounts.

Poland

Court ruling expected on VAT bad debt relief provisions

The Polish Supreme Administrative Court is to rule on the bad debt relief provisions in the VAT legislation that applied until the end of 2012.

Prior to 1 January 2013, the conditions for bad debt relief did not state that when the seller claimed bad debt relief, the purchaser could not be in the process of liquidation. This additional requirement was added with effect from 1 January 2013.

There were doubts as to whether the amendment created a new regulation or just confirmed the status quo. As a result, the Polish tax authorities and administrative courts have issued a number of rulings where, with similar backgrounds, different conclusions were drawn.

The ruling to be issued by the SAC may provide an argument for taxpayers to adjust their previous settlements and decrease their output VAT using bad debt relief if their purchasers were in the process of liquidation.

Portugal

Gambling tax

The draft law to regulate online gambling and betting in Portugal was approved by the government on 26 February 2015, but has not yet entered into force (it is

still to be ratified by the President).

This Gambling Tax Law regulates gambling and betting activities in Portugal, including the requirements that an entity that develops such activities must comply with. Once the Law is in force, games of chance (including Black Jack/21, Slot, Poker, Roulette, among others), odds-type sports betting, and horse race betting provided online will be subject to gambling tax and therefore VAT exempt.

Reduction of reduced and intermediate VAT rates applicable in the Autonomous Region of Azores

The Azores Regional Government has announced that it intends to reduce this year the reduced and intermediate VAT rates from 5% to 4% and from 10% to 9%, respectively.

Agricultural producers regime

Following the VAT changes implemented by the Portuguese Budget Law for 2015, the Portuguese Tax Authorities (PTA) have issued an administrative ruling explaining the application of the agricultural producers' regime which, in general terms, exempts from VAT supplies made by agricultural producers that meet certain requirements. Also, agricultural producers that opt into this regime can benefit from compensation calculated through the sales price of certain goods and services. This compensation is intended to reduce the impact of the VAT paid on purchases.

Slovenia

Introduction of special VAT arrangement for provision of occasional international road transport of passengers

A new special VAT arrangement for the provision of services for the occasional international road transport of passengers has been introduced in Slovenia, which will be effective as of 1 April 2015. The arrangement is a simplification of the procedures for calculating and paying VAT on services related to international passenger services in the territory of Slovenia. Therefore, the simplification may be used by taxable persons established in other EU Member States or third countries under following conditions:

- The services of international road transport of passengers are only occasionally provided in Slovenia by vehicles not registered in Slovenia;
- The right for VAT deduction and VAT refund shall not be enforced; and
- The taxable person does not provide any other transactions that are be subject to VAT in Slovenia.

The use of the special arrangement is optional. However, if a taxable person fulfils the conditions for the use of the special arrangement and decides to apply it, the person must use the special arrangement for at least one tax period, namely one calendar year. The simultaneous use of the special arrangement and the general arrangement for calculating VAT in the same calendar year is not possible.

Action plan for introduction of fiscal cash registers approved by government

The action plan for the introduction of tax-certified cash registers, described in the February 2015 edition of this Newsletter, has been followed up by an official proposal for the Act on the verification of invoices. The proposal has been published for public consultation. It sets the date for the mandatory introduction of tax-certified cash registers as 1 October 2015.

Switzerland

Proposal issued on VAT law revision

Federal Ministers have issued the proposal on the VAT law revision to the national parliament. The two parliamentary chambers typically amend and decide on such proposals within about six months. The application date for the final revision would be 1 January 2016 at the earliest.

Major changes proposed concern foreign persons doing business in Switzerland. Most foreign persons will be obliged to VAT register with the first Swiss Franc of turnover in Switzerland, provided their global turnover exceeds CHF 100,000 p.a. of VAT relevant supplies.

The proposal also aims to prevent foreign businesses exploiting the de-minimis limits for importations into Switzerland. The place of supply of goods will be deemed to be Switzerland if the business importing the goods generates more than CHF 100,000 from the supply of the goods, in which case the foreign business would be required to register for VAT in Switzerland.

All foreign persons doing business in Switzerland and the Principality of Liechtenstein remain obliged to appoint a Swiss resident fiscal representative.

In future, the supply of electronic journals and newspapers may be subject to the lower VAT rate of 2.5%. This proposal was unexpected, as it is inconsistent with recent responses to requests for the

lower rate to apply. It is believed that the interpretation of what an electronic service is and what an electronic newspaper is will become a challenge.

There are further numerous changes anticipated to the Swiss VAT law.

United Kingdom

VAT grouping and offshore branches – changes in practice from 1 January 2016

A The tax authorities (HMRC) have published guidance about the implications for UK VAT grouping following the CJEU's decision in the case of Skandia America Corporation. The guidance announces a change in practice that will take effect from 1 January 2016, from when UK VAT groups will be required to account for reverse charge VAT on supplies that are not exempt when received from an overseas establishment of a UK taxpayer (whether VAT grouped overseas or not) and that overseas establishment is in a Member State which applies 'Swedish style' VAT grouping (i.e., grouping of the local branch rather than the entity as a whole, as is the case in the UK).

The current requirement to account for VAT on the basis of the cost of certain services bought in through an overseas establishment will not apply in cases where reverse charge VAT is payable (based on the actual charge). It appears that no change is contemplated in cases where supplies originate outside the EU and in EU countries that either do not operate VAT groups or operate them on the same basis as the UK.

Court of Appeal judgment in VAT 'restitution' claims

The Court of Appeal has delivered its judgment in the case of Investment Trust Companies, in which the investment trusts are seeking refunds from the tax authorities of VAT that was found to have been wrongly charged by the managers of the trusts. In the High Court, Henderson J decided that the trusts had a restitutionary claim for the full amount of VAT paid by them to the managers, rather than the lower amount paid to the tax authorities by the managers (after allowing for the recovery of related input VAT) but that by analogy with the VAT Act 1994, those claims were capped applying the then three-year limitation period.

The Court of Appeal allowed appeals by HMRC against the finding that it was liable to repay a sum equal to the input tax claimed by the managers (which reduced the amounts repaid to them, and on to the trusts in the 'in time' periods) and by the trusts, against the finding that the restitutionary claims were time limited in the same way as a VAT Act claim.

Consultation on removal of manual customs declarations

Currently, importers and exporters can submit customs declarations for non-EU freight in a paper (manual) format. HMRC wish to remove this route and is

asking for comments (by 5 June 2015) on the impact on businesses and the public of removing manual customs declarations for imported and exported goods. HMRC would like to hear from all those involved in the import and export of non-EU goods into and from the UK who currently submit manual customs declarations.

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.

© 2015 Deloitte Asesores Tributarios S.L.U.