

The Deloitte logo is positioned at the top left of the page. It consists of the word "Deloitte" in a bold, dark blue sans-serif font, followed by a small green period.

Mayo 2015

## Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



## Índice de contenido

### I. Jurisprudencia.

1. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 27 de abril de 2015. Nº de recurso 3777/2012.
2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de abril de 2015. Nº de recurso 2272/2013.
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 11 de mayo de 2015. Nº de recurso 1570/2013.

### II. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 8650/2012, de 21 de mayo de 2015.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6277/2014, de 21 de mayo de 2015.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1196/2013, de 21 de mayo de 2015.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1038-15, de 6 de abril de 2015.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1043-15, de 6 de abril de 2015.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1047-15, de 7 de abril de 2015.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1056-15, de 7 de abril de 2015.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1148-15, de 13 de abril de 2015.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1151-15, de 15 de abril de 2015.

10. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1159-15 y V1160-15, de 15 de abril de 2015.**
11. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1241-15, de 23 de abril de 2015.**
12. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1244-15, de 23 de abril de 2015.**
13. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1247-15, de 23 de abril de 2015.**

### **III. World VAT News.**

#### Americas

##### **Colombia**

The Ministry of Agriculture has set an annual limit for the importation of denatured ethyl alcohol (classified by sub-tariff code 2208.90.10.00) under the Northern Triangle Free Trade Agreement.

The National Tax and Customs Authority and Ministry of Commerce have regulated the minimum descriptions required for the importation of certain goods.

##### **United States**

Remote seller sales and use tax update: the Marketplace Fairness Act has been reintroduced.

#### Asia Pacific

##### **Australia**

The Australian Government has released exposure draft legislation in relation to its previous announcement that GST will be applied to services and digital products supplied by foreign suppliers.

##### **Cambodia**

Cambodia inaugurates electronic certificates of origin.

## **China**

At the Standing Committee Meeting of China's State Congress on 28 April 2014, Premier Li Keqiang called for improved policies to boost the domestic consumer goods market and urged for specific measures to build a fair import and export environment. Several key measures were specifically mentioned.

## **India**

The Lower House of Parliament has passed the Constitution Amendment Bill 2014 to enable the introduction of GST.

There have been amendments to the Maharashtra Tax Laws (Levy, Amendment and Validation) Act, 2015, including the definitions of 'sale price' and 'purchase price' and rules regarding returns and assessments.

The Supreme Court has ruled that the addition of a notional 1% of FOB value for loading, unloading and handling charges for the purposes of customs duty valuation should not apply when the actual handling charges can be ascertained.

A Dbriefs webcast on GST in India will be held on 9 June.

## **Japan**

There is an update on the proposed multiple JCT rate structure.

## **Vietnam**

The Ministry of Finance has issued a new circular with guidance on customs procedure, customs audit and supervision, import/ export duty and tax administration for imported and exported goods.

## **EMEA**

### **Eurasian Economic Union**

Introduction of 0% import customs duty rate on certain goods.

Introduction of antidumping duty on citric acid originating from China.

### **European Union**

The EU VAT Expert Group has adopted an Opinion on the EU 'test case' on cross-border VAT rulings.

The European Commission has announced its strategy for an EU digital single market.

There will be additional duties on imports from products originating in the U.S. (Byrd Amendment).

## **Denmark**

Goods must be exported 'within reasonable time' for zero-rating to apply.

The Government is to enhance the tax authorities' powers for VAT inspections of foreign e-commerce companies.

## **Finland**

Updated written guidance has been published by the Finnish Tax Administration on the VAT treatment of newspapers and magazines, and health care services.

## **France**

A list of 'abusive practices' and 'tax schemes' has been published by the tax authorities.

The Administrative Supreme Court has been asked for a preliminary ruling on CPSE (tax on electricity).

## **Hungary**

The tax authorities have released official guidance on the implementation of the *Skandia* CJEU decision.

## **Italy**

There are updates on a number of MOSS issues.

The Government has approved a draft legislative decree regarding electronic invoicing and the electronic transmission of consideration for retailers.

Further guidelines have been issued regarding the application of the split payment regime.

The Ministry of Economy and Finance has responded to questions about the release of VAT refunds where no VR form has been submitted.

The Supreme Court has ruled on a VAT refund rejection for a dormant company.

The Supreme Court has confirmed the CJEU's principles on accounting for intra-Community acquisitions.

The Supreme Court has ruled on the right of VAT deduction for a rooms' rental business.

An amendment has been proposed to the VAT regime for intra-Community movements of goods subject to processing operations/ handing.

The Italian Association of Joint Stock Companies has issued a case study about keeping books for tax purposes in a foreign language.

The tax authorities have issued updated guidelines for letters of intent for certain import transactions.

The customs and tax authorities have provided guidelines regarding the procedure to be applied by 'net exporters' for the electronic transmission of 'dichiarazioni di intento' (i.e., special declarations that allow purchases or imports to be made without VAT under certain conditions).

A task force from the customs and tax agencies has been working over recent months to analyze the impact of transfer pricing policies on customs valuation.

Customs guidelines on experimental pre-clearing have been updated.

The customs authorities have provided operative guidelines regarding experimental 'fast corridors'.

## **Kazakhstan**

The President of Kazakhstan has proposed the introduction of a sales tax, instead of VAT.

## **Malta**

The 2015 Budget Measures Implementation Act has been published, including measures regarding the eco-contribution and excise duty (for ammunition cartridges, tires for motor and commercial vehicles and petroleum oils) and VAT refunds.

## **Netherlands**

There has been a final judgment in the CJEU *Granton Advertising* case.

## **Poland**

CJEU judgment on the VAT treatment of supplies associated with property rentals.

The standard VAT rate is to apply to restaurant services.

## **Portugal**

The new regime for online betting and gambling in Portugal will enter into force on 28 June 2015.

## **Russia**

There have been amendments to the list of technological equipment the import of which is not subject to VAT.

There is now a requirement to provide insurance for risk of damage to third parties for the inclusion of objects of intellectual property in the respective customs register.

## **Sweden**

The CJEU has found that Sweden, by failing to exempt from VAT the supply by the public postal services of services and the supply at face value of postage stamps valid for use for postal services within national territory, has failed to fulfil its obligations under the VAT Directive.

## **Turkey**

The Ministry of Finance is considering whether to bring electronically supplied services supplied by non-resident businesses to Turkish consumers within the scope of Turkish VAT.

## **Ukraine**

Special duties on imports of cars have been halved.

The export of rough timber has been temporarily banned.

There have been changes in the timeframes for inward and outward processing of certain goods.

## **United Kingdom**

The results of Deloitte UK's third survey of indirect tax professionals are now available.

The Court of Appeal has released its decision in *Littlewoods Limited and others*, the lead case on whether compound interest should be paid on VAT repayments by the tax authorities

## I. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 27 de abril de 2015. Nº recurso 3777/2012.

*Determinación de la condición como indemnización o no del importe recibido por parte de la entidad demandante como consecuencia de un acuerdo transaccional homologado judicialmente.*

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre la determinación de si el importe recibido por la entidad demandante, como consecuencia de un acuerdo transaccional homologado judicialmente, ha de configurarse a efectos del IVA como indemnización no sujeta al Impuesto o bien como la contraprestación por la realización de unos servicios por su parte, sujetos y no exentos del Impuesto.

El origen del presente caso se remonta a la constitución por parte de la entidad demandante de un contrato de arrendamiento con opción a compra de dos fincas rústicas con el objetivo de realizar una serie de catas y análisis técnicos del terreno previos, a la par que necesarios para la realización posterior de un proyecto inmobiliario.

Durante el contrato de arrendamiento, y como consecuencia del incumplimiento por parte del arrendador de una de las condiciones establecidas en el mismo, la entidad arrendataria promovió un procedimiento judicial dentro del cual las partes llegaron a un acuerdo por el que la entidad arrendataria recibiría una cantidad al tiempo que estipularon que el contrato inicialmente suscrito entre ambas partes quedaba resuelto y sin efecto.

En este sentido, el Tribunal Supremo entiende como probado que, del importe total recibido por la entidad demandante, una cantidad se abona en concepto de rescisión del contrato, mientras que otra tiene como objeto sufragar el coste de las actuaciones llevadas a cabo por la misma dentro de la acción urbanizadora.

De estas dos cantidades, el Tribunal Supremo entiende que la parte recibida en concepto de retribución de las actuaciones urbanizadoras llevadas a cabo en los terrenos, así como la readquisición por los arrendadores de los derechos sobre los mismos que, en virtud del contrato resuelto cedieron, no tiene carácter indemnizatorio por lo que al constituir la contraprestación de una prestación de servicios se encontraría sujeta y no exenta del IVA, debiendo liquidar el Impuesto correspondiente por parte de la entidad demandante.

Sin embargo, por la parte del importe que se destina a compensar la rescisión del contrato, el Tribunal Supremo entiende que la misma sí puede entenderse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.Tres de la Ley 37/1992 del IVA, como una indemnización por lo que no se encontraría sujeta al IVA.



## **2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de abril de 2015. N° recurso 2272/2013.**

*Determinación del tipo de IVA a aplicar a la construcción de una piscina y espacios deportivos en el seno de una urbanización, siendo su uso y disfrute extensible también a los vecinos de otras urbanizaciones.*

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre la determinación del tipo impositivo correcto al que deben ser gravadas una serie de obras de construcción, tales como urbanizaciones, piscinas y espacios deportivos.

En opinión de la demandante (la entidad constructora que instó el recurso de casación para la unificación de doctrina), las obras consistentes en la construcción de piscinas, espacios deportivos, así como otras actuaciones de urbanización debían considerarse sujetas al tipo impositivo reducido del IVA conforme a lo dispuesto por el artículo 91.Uno de la Ley 37/1992 del IVA (en la redacción vigente en el momento en que acontecieron los hechos), a diferencia de lo argüido por la Inspección que entendía que las mismas debían quedar gravadas al tipo impositivo general.

En este sentido, el Tribunal Supremo señala que, en atención a lo dispuesto en el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley 37/1992 del IVA, para que sea posible la aplicación el tipo reducido a este tipo de ejecuciones de obra, es necesario que concurren los siguientes condicionantes:

- a. Que se trate de ejecuciones de obra que sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, entendiéndose por aquél al propietario del inmueble que construyó o que contrató la construcción o rehabilitación de edificios para destinarlos a la venta, al alquiler o al uso propio.
- b. Que tales ejecuciones de obras tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios situados en ellos.
- c. Que las obras consistan materialmente en la construcción o rehabilitación, al menos parcial, de los edificios o instalaciones realizadas directamente en dichos inmuebles.

En este sentido, de acuerdo con la documentación que obra en el expediente, el Tribunal Supremo entiende como probado que la zona de uso recreativo y deportivo (piscina y pista de tenis) que se pretendía edificar, no iba a ser construida dentro de la urbanización principal, sino que se realizaría en un lugar separado de ésta.

Adicionalmente, también parece quedar probado que el acceso a estas instalaciones no sería de uso exclusivo de los propietarios de la urbanización que se iba a construir, sino que el aprovechamiento y mantenimiento de esta zona correspondería también a otros propietarios de zonas cercanas que tendrían derecho de acceso a estas instalaciones.

Por lo tanto, al igual que había ocurrido en instancias anteriores, el Tribunal Supremo llega a la conclusión de que, al no concurrir los tres condicionantes señalados anteriormente (esencialmente el señalado en segundo lugar), la construcción de las instalaciones deportivas y de la piscina, ambas situadas fuera del edificio de viviendas, no puede beneficiarse de la aplicación del tipo impositivo reducido recogido en el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley del IVA, dado que para su aplicación se exigiría que dichas instalaciones estuviesen situados en el interior de las edificaciones de vivienda, circunstancia que no se da en este caso.

Así pues, dado que el Tribunal Supremo descarta el carácter complementario a las viviendas de las piscinas e instalaciones deportivas construidas por parte de la entidad recurrente, entiende que ésta no se podrá beneficiar de la aplicación del tipo reducido del IVA en dichos servicios, siendo de aplicación el tipo impositivo general.

### **3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 11 de mayo de 2015. Nº recurso 1570/2013**

*Rectificación de deducciones como consecuencia de la recepción de diversas facturas rectificativas – Imposibilidad de la Administración Tributaria de proceder a la compensación de créditos y deudas – Vulneración del principio “par conditio creditorum”.*

La sociedad recurrente, declarada en concurso voluntario de acreedores con fecha 7 de abril de 2008, recibió diversas facturas rectificativas de sus proveedores por cuotas del IVA devengadas e impagadas y que, sin embargo, no comunicó a la Administración Tributaria ni anotó en su Libro registro de facturas recibidas ni las declaró en sus autoliquidaciones del IVA como menor IVA deducible.

Con posterioridad, tras unas actuaciones de comprobación relativas al IVA del ejercicio 2008, derivó una deuda tributaria a pagar por la entidad por importe de 5.598.687,61 euros, con la eliminación de la cuota a compensar de 677.128,67 euros resultante de la autoliquidación de junio 2008.

Bajo estas circunstancias, el presente litigio se centra en esclarecer (i) si la eliminación de dicha cuota a compensar por parte de la Administración Tributaria supone una compensación de créditos y deudas prohibida por el artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal, (ii) si vulnera el principio “par conditio creditorum” y (iii) si no cabe ampararla en los términos estrictos del artículo 114 de la Ley 37/1992 del IVA.

El Tribunal Supremo hace referencia expresa a la cuestión jurídica planteada recientemente en la sentencia de 2 de marzo de 2015 y, en atención a las argumentaciones dadas para resolver dicha cuestión, otorga idéntica respuesta al presente supuesto, para preservar la seguridad jurídica y garantizar la unidad de doctrina.

Es decir, por un lado, considera pacífica la potestad que ostenta la Administración Tributaria para poder comprobar e inspeccionar el IVA una vez que el contribuyente ha sido declarado en concurso de acreedores, incluso en relación a deudas devengadas con anterioridad al mismo (aunque éstas puedan afectar a créditos concursales).

Ahora bien, por otro lado, vuelve a incidir en la situación peculiar que se originaba cuando el concursado tenía en cuenta facturas rectificativas relativas a hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso (crédito concursal) y que, sin embargo, incidían en el resultado de la autoliquidación correspondiente a operaciones realizadas con posterioridad a la misma (crédito contra la masa).

Pese a que el tribunal recalca que esta situación fue detectada por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción y superada tras la modificación del artículo 114.Dos 2º de la Ley 37/1992 del IVA, en relación con el artículo 80.Tres, por la Ley 7/2012, al tiempo de los hechos de este litigio, tal situación conllevaba a que la inclusión de las facturas rectificativas minorando el IVA deducible en el momento de la recepción de las mismas hiciese imposible diferenciar en la cifra resultante de la autoliquidación la parte que correspondía al crédito concursal (anterior a la declaración del concurso) de la relativa al crédito contra la masa (posterior a esa declaración).

De esta manera, la autoliquidación 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.

Es por ello por lo que el Tribunal, en línea con lo concluido en su sentencia de 2 de marzo de 2015, considera que el modo de actuar de la Administración Tributaria vulnera el “principio par conditio creditorum” y, además, infringe la prohibición de compensación dispuesta por el artículo 58 de la Ley 22/2003, en la porción correspondiente al crédito concursal de la Hacienda que forma parte de la masa (esto es, de origen en obligaciones nacidas antes de la declaración del concurso).

## II. Doctrina Administrativa.

### 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 8650/2012, de 21 de mayo de 2015.

*Lugar de realización de prestaciones de servicios de mantenimiento y reparación sobre una flota dedicada al transporte marítimo de mercancías a un empresario no establecido en el Territorio de Aplicación del Impuesto. Devolución a no establecidos. Artículo 69.Uno.1º LIVA.*

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de la procedencia de la devolución, a través del procedimiento de devolución a no establecidos recogido en el artículo 119 de la LIVA, de las cuotas de IVA soportadas por un empresario situado en Ceuta y Melilla derivadas de servicios prestados sobre bienes muebles corporales, servicios de asesoramiento, de lavandería y tintorería y por el arrendamiento de vehículos, todos ellos realizados por empresarios o profesionales situados en la península.

En relación con las cuotas soportadas por servicios prestados en la península, tanto el TEAC como la Administración en los recursos de reposición recurridos recuerdan lo establecido en el artículo 69.Uno.1º LIVA:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

*1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste”.*

En aplicación de este artículo, el TEAC considera que no procede la devolución de las cuotas de IVA soportadas derivadas de servicios sobre bienes muebles corporales, servicios de asesoramiento, y de lavandería y tintorería, ya que se trata de servicios no sujetos al Impuesto, habiendo sido incorrecta la repercusión del mismo por parte de los proveedores establecidos en el TAI.

Por otro lado, en relación con las cuotas soportadas por el arrendamiento de vehículos en la península, de nuevo el Tribunal coincide con el criterio aplicado por la Administración, al considerar únicamente deducible el 50% de las cuotas soportadas en estas operaciones, de acuerdo con lo establecido en los apartados

Tres y Cuatro del artículo 95 de la LIVA, puesto que no considera acreditado por el recurrente la afectación de los vehículos arrendados a su actividad económica en un porcentaje superior al 50%.

Finalmente, en relación con la solicitud de devolución de ingresos indebidos planteada por el recurrente en el recurso de reposición inicialmente interpuesto, el TEAC considera adecuada la motivación realizada por la Administración, ya que la reclamante no puede pretender que por la citada Administración “*se transforme un procedimiento de devolución a no establecidos en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una vez que se ha advertido que las cuotas de IVA soportadas fueron repercutidas de forma improcedente*”.

En conclusión con lo anteriormente expuesto, el TEAC considera ajustadas a derecho las resoluciones emitidas por la Administración, denegando el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por el procedimiento de devolución a no establecidos del artículo 119 de la LIVA por los servicios no localizados en el TAI al tratarse el destinatario de una entidad no establecida en el citado territorio. Asimismo, le reconoce el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por la incorrecta repercusión de las citadas cuotas de IVA a través del procedimiento previsto en el artículo 221 de la LGT.

## **2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6277/2014, de 21 de mayo de 2015.**

*Regularización de cuotas indebidamente repercutidas. Incompatibilidad de simultaneidad de la regularización minorando en el repercutidor el IVA repercutido indebidamente y el reconocimiento del derecho a la devolución en el sujeto repercutido.*

El TEAC se pronuncia en este recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio acerca de si en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA se puede minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidas y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidas.

En el supuesto de hecho enjuiciado, la Inspección regulariza la situación de un obligado tributario (A), persona física, que presta servicios profesionales a una entidad constituida por él y su cónyuge (entidad B), la cual a su vez presta servicios a otra entidad en la que la persona física ostenta una participación del 75% (entidad C). En este caso, la Administración considera que la entidad B es una sociedad que presta servicios ficticios, ya que ha sido interpuesta con el objetivo de minorar la tributación que hubiera resultado de prestar los servicios a C directamente por A.

La regularización practicada por la Inspección de Tributos consistía en el aumento de las bases imponibles y cuotas devengadas por los servicios realmente prestados por A a C, sin que se minorasen las cuotas de IVA indebidamente declaradas e ingresadas por los servicios prestados por A a B, y reconociendo el derecho de esta última a obtener la devolución de ingresos indebidos por las mencionadas cuotas de IVA (también regularizadas al ser consideradas por la Inspección como no deducibles por derivar de un negocio simulado), condicionando la ejecución de esta devolución a que adquirieran firmeza las liquidaciones practicadas.

Esta regularización fue recurrida ante el TEAR de Galicia, quien determinó que se debía minorar el IVA declarado y repercutido indebidamente por A a B, liquidar el importe de IVA devengado y no repercutido por A a C y reconocer la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a B, sin que su ejecución pueda condicionarse a la firmeza de las liquidaciones practicadas.

Contra la mencionada Resolución del TEAR de Galicia, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando que se fije como criterio que “en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA no se podrá minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidadas y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidadas”, en base a las siguientes alegaciones:

1. Son dos las formas posibles de que dispone la Administración para regularizar las cuotas indebidamente soportadas:
  - a. Que la inspección minore en el sujeto que repercute las cuotas de IVA indebidamente repercutidas y paralelamente regularice las cuotas indebidadas en el sujeto que las soporta, dado que corresponden a una operación simulada, no procediendo la devolución de ingresos indebidos.
  - b. Que no minore en el repercutidor las cuotas indebidamente repercutidas, sino que se elimine en el adquirente el derecho a la deducción de las cuotas soportadas indebidamente, reconociendo su derecho a la devolución e ingresos indebidos, dado que se cumplen los requisitos exigidos por la normativa, siendo ésta la postura recogida en el acuerdo de liquidación.

En este punto, el Director recurrente invoca como fundamento de su postura los artículos 14 y 15 del Real Decreto 520/2005 y el artículo 203 de la Directiva de IVA.

2. La Administración debe optar por una de las dos alternativas señaladas para regularizar las cuotas indebidamente repercutidas sin que pueda, simultáneamente, minorar las cuotas indebidamente repercutidas y al mismo tiempo tras eliminar el derecho a deducir tales cuotas, ordenar la devolución de ingresos indebidos al sujeto que las soportó, pues estaría devolviendo dos veces las cuotas indebidas.

Tras la exposición de los antecedentes de hecho, el TEAC recuerda lo establecido por la jurisprudencia comunitaria en supuestos similares al aquí analizado, en aplicación del artículo 203 de la Directiva IVA (STJUE de 13 de diciembre de 1989 y 19 de diciembre de 2000), extrayendo las conclusiones siguientes para los casos en los que el IVA ha sido repercutido de forma improcedente:

- No cabe en ningún caso la deducción del IVA por parte de quien soportó la repercusión.
- El IVA improcedentemente repercutido se debe a la Hacienda Pública en tanto no se proceda a su rectificación. Los Estados miembros deben permitir dicha rectificación siempre que el emisor de la factura haya adoptado las medidas necesarias para asegurar que no se producirá una pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro.

Nuestro ordenamiento interno regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en el artículo 89 de la LIVA y el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los artículos 221 de la LGT y 14 y 15 del RRVA (RD 520/2005).

El TEAC considera que conforme a la normativa y jurisprudencia citada, en este supuesto, aun cuando se dieran las circunstancias para la aplicación del artículo 203 de la Directiva por no haberse eliminado definitivamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Administración en la medida en que pese a la regularización simultánea al repercutido, suprimiendo su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, tal supresión no era todavía definitiva por no ser aún firme, tal precepto no podría ser invocado, al no haber sido traspuesto a nuestro derecho interno, estando prohibido por la jurisprudencia del TJUE el efecto directo vertical descendente del derecho de la UE en perjuicio de los particulares (criterio reiterado en las Resoluciones de 20 de septiembre de 2012, 28 de octubre de 2013 y 22 de abril de 2015).

No obstante lo anteriormente expuesto, el TEAC considera que la regularización inicialmente practicada por la Administración es correcta, por las siguientes razones:

- Que el IVA repercutido por A a B no sea un IVA devengado no significa que deba minorar, como sostiene el TEAR, las cuotas de IVA devengadas por la prestación de servicios de A a C. Ello implicaría que la liquidación debe practicarse por la diferencia entre las cuotas devengadas por la prestación de servicios a C, aparentemente prestados por B, y las cuotas indebidamente repercutidas a esta última. En este caso, no cabría reconocer la devolución de dichas cuotas a B, ya que no se cumpliría el requisito del artículo 14.2.c.2º del RRVA de que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.
- Que el IVA improcedentemente repercutido por A a B no sea un IVA debido a la Administración por A no significa que habiendo sido ingresado en su día deba ahora devolverse a A.

De acuerdo con lo anterior, el TEAC estima en parte el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, fijando como criterio que en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA no se podrá minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas de IVA indebidas y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidas.

### **3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1196/2013, de 21 de mayo de 2015.**

*Régimen de devolución — Régimen general de devolución (art. 115 Ley del IVA) vs. régimen especial de devolución para empresarios o profesionales no establecidos (art. 119 Ley del IVA) — Cuotas de IVA soportadas por un empresario o profesional, cuya casa central está situada fuera del territorio de aplicación del impuesto, que cuenta con un establecimiento permanente en este territorio – interviniendo en la realización de determinadas operaciones sujetas al IVA-, y que efectúa otro tipo de operaciones, sujetas también al IVA, en cuya realización no interviene dicho establecimiento permanente y por las que ha soportado dichas cuotas.*

El año 2010 se significó -en lo que al IVA se refiere- por la incorporación al derecho interno español de un conjunto de directivas, entre las que cabría destacar dos: la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva del IVA respecto del lugar de realización de las prestaciones de servicios, y la Directiva 2008/9/CE, también de 12 de febrero de 2008, en la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.



Esta incorporación supuso -entre otras modificaciones- la revisión, con efectos 1 de enero de 2010, del artículo 84.Dos de la Ley del IVA, que, hasta esa fecha, regulaba la conocida como regla de la *vis atractiva* del establecimiento permanente. Revisión que conllevó su supresión, sustituyéndola por una regla más flexible, basada en la intervención del establecimiento permanente en la operación respecto de la cual se quiere determinar quién es su sujeto pasivo. Todo ello en concordancia con lo dispuesto en el artículo 192 bis, introducido en la Directiva del IVA por la ya mencionada Directiva 2008/8/CE.

La eliminación de la llamada regla de la *vis atractiva* supuso, en esencia y por lo que aquí interesa, que, a los efectos de determinar la condición de sujeto pasivo de una determinada operación, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (TIVA-ES) aquellos empresarios o profesionales que tengan en él un establecimiento permanente, siempre y cuando este último intervenga en la realización de dicha operación, sujeta al IVA español. De acuerdo con esta regla, y *a sensu contrario*, no se considerarán establecidos, pese a contar con un establecimiento permanente situado en el TIVA-ES, por ejemplo, aquellos empresarios o profesionales, cuyas casas centrales radiquen fuera del TIVA-ES, y realicen operaciones sujetas al IVA español cuando dicho establecimiento permanente no intervenga en la realización de las mismas. De darse esta última circunstancia, será de aplicación, en muchas ocasiones, la conocida como regla de inversión del sujeto pasivo, siendo el destinatario de la operación el obligado a liquidar el IVA correspondiente, no debiendo, por lo tanto, el empresario o profesional que realiza la operación repercutir cuota alguna de Impuesto, pese a contar con un establecimiento permanente situado en el TIVA-ES. Es cierto que la disyuntiva sobre si el establecimiento permanente interviene o no en la realización de una determinada operación no es, ni mucho menos, una cuestión pacífica, por lo que -en la práctica- la respuesta suele ser compleja.

La Resolución del TEAC que estamos comentando versa sobre las consecuencias que se derivan de la pérdida de la *vis atractiva* del EP, pero no respecto de la determinación de la condición de sujeto pasivo del Impuesto, sino respecto del régimen de devolución que debe seguirse para la recuperación de aquellas cuotas del IVA soportadas en las compras de bienes y servicios realizadas por aquellos empresarios o profesionales, cuya casa central está situada fuera del TIVA-ES y que cuentan con un establecimiento permanente en este territorio, cuando dichos bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones –sujetas al IVA español- en las que no ha intervenido dicho establecimiento permanente.

En concreto, el supuesto de hecho analizado por el TEAC se refiere a una entidad, cuya central está situada fuera del TIVA-ES, y que cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, al disponer aquí de un terreno rústico que es arrendado. Esta circunstancia provoca que dicha entidad presente regularmente sus autoliquidaciones del IVA, declarando las cuotas del

Impuesto repercutidas con ocasión de la prestación del servicio de arrendamiento. Adicionalmente, en 2011 la entidad efectuó otras prestaciones de servicios - relacionadas con el mantenimiento de placas fotovoltaicas- para cuya realización no intervino su establecimiento permanente en el TIVA-ES. Pues bien, la entidad, al soportar en 2011 cuotas de IVA español con ocasión de la compra de bienes y servicios destinados a esta segunda actividad, solicitó a la Administración tributaria su devolución a través del régimen especial previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA para empresarios o profesionales no establecidos en el TIVA-ES pero establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla.

Solicitud de devolución que es denegada mediante diversos Acuerdos dictados por la Administración tributaria, basándose fundamentalmente en los siguientes fundamentos que reproducimos a continuación:

*“De acuerdo con lo establecido en el artículo 119 de la Ley 37/1992, del IVA, para la devolución de las cuotas del IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos, es necesario que se carezca de establecimiento permanente en el mismo o bien que, a pesar de ser titular de un establecimiento permanente, no se realicen desde el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.*

[...]

*En las alegaciones realizadas, el interesado reconoce que [...] posee un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto al disponer de un terreno rústico que es arrendado, lo que motiva que presente los modelos 303 y 390 declarando las cuotas de IVA repercutidas por la prestación de ese servicio de arrendamiento.*

*Por tanto, incumple el requisito previsto en el segundo párrafo del artículo 119.Uno de la Ley 37/1992, por lo que no le resulta aplicable el procedimiento especial de devolución a no establecidos previsto en dicho artículo”.*

No estando conforme la entidad con dichos Acuerdos, interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, argumentando que la casa central y su establecimiento permanente deben considerarse sujetos pasivos distintos, por lo que resulta no ajustada a Derecho la conclusión alcanzada por la Administración que supone que dos sujetos pasivos diferentes presenten sus solicitudes de deducción/devolución por medio de un mismo formulario, confundándose dichas cuotas (en concreto, por medio de los modelos 303 de autoliquidación del IVA).

Vemos, en definitiva, que la cuestión a dirimir por el TEAC se centra en determinar si el régimen de devolución que corresponde a esa entidad, respecto de las cuotas del IVA soportadas por la misma en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones –sujetas al IVA español- en las que no ha intervenido su establecimiento permanente situado en el TIVA-ES, es el régimen especial previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA para empresarios o profesionales no establecidos o, por el contrario, resulta de aplicación el régimen general de devolución establecido en el artículo 115 de esa misma Ley.

Pues bien, en esta Resolución, el TEAC se decanta a favor del procedimiento general de devolución dispuesto en el artículo 115 de la Ley del IVA, en detrimento del régimen especial de devolución para no establecidos, basándose para ello, en primer lugar, en lo previsto en el artículo 3 de la anteriormente indicada Directiva 2008/9/CE, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

A juicio del TEAC, el régimen especial de devolución requiere que si se tiene un establecimiento permanente en el Estado miembro en que se soportan las cuotas y en el que se solicita la devolución, no se hayan realizado desde dicho establecimiento permanente operaciones económicas.

Así, señala el Tribunal que, *“no dice el artículo [artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE] que el establecimiento permanente no haya realizado operaciones vinculadas con aquellas por las que se solicita devolución, sino que no se hayan realizado operaciones con carácter general. Se requiere así que el establecimiento permanente no haya realizado ningún tipo de operaciones. [...] No obstante, si esa entidad ya está obligada a presentar declaraciones de IVA en el territorio de aplicación del Impuesto igual que los nacionales del mismo, y está sujeta a las mismas formalidades y obligaciones, es lógico que se incluyan en esas declaraciones todas las cuotas de IVA soportadas por la entidad (ya sea por ese establecimiento permanente, por otro de otro Estado miembro, o por la matriz), puesto que debe acudir al procedimiento especial cuando sea el único cauce al que puede acudir un no establecido para recuperar el IVA soportado”*.

En segundo lugar, entiende el TEAC que dicha conclusión viene avalada por la jurisprudencia comunitaria: sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de julio de 2009 (asunto C-244/08) y de 25 de octubre de 2012 (asuntos acumulados C-318/08 y C-319-11).

Finalmente, el TEAC considera conforme a Derecho la actuación seguida por la Administración tributaria (Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos) cuando rechazó la pretensión de la entidad en el sentido de que, si ésta no tenía derecho a solicitar la devolución del IVA soportado por el régimen

especial previsto para empresarios o profesionales no establecidos (artículo 119 de la Ley del IVA), la propia Administración debía haber calificado su escrito de solicitud de devolución conforme a su verdadera naturaleza y, de esta forma, tramitarlo.

Hemos de señalar por último que, con esta Resolución, el TEAC parece desmarcarse, en nuestra opinión, del criterio seguido hasta ahora por la Dirección General de Tributos (DGT). Este Centro directivo parecía considerar, en diversas contestaciones vinculantes a consultas (véase, por todas, la consulta nº V1987-13, de 12 de junio), que la pérdida de la *vis atractiva* del establecimiento permanente despliega sus efectos, no sólo en lo concerniente a la determinación del sujeto pasivo del impuesto, sino también en lo que respecta al régimen de devolución aplicable a las cuotas del IVA soportadas por el empresario en la adquisición de bienes y servicios que son utilizados en la realización de operaciones en las que no interviene el establecimiento permanente situado en el TIVA-ES, en cuyo caso, la DGT parecía admitir que -cumpliéndose con el resto de los requisitos establecidos en el artículo 119 de la Ley del IVA- este régimen especial de devolución para empresarios o profesionales no establecidos en el TIVA-ES debiera ser el procedimiento a seguir para solicitar la devolución de dichas cuotas.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1038-15, de 6 de abril de 2015.**

*Régimen especial de las agencias de viajes – Renuncia de aplicación al régimen especial – Deducción del IVA soportado.*

La DGT resuelve diversas cuestiones en relación con el régimen especial de las agencias de viajes (en adelante, REAV), en particular, con respecto al siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante es una agencia de viajes que vende en nombre propio a empresas y consumidores finales alemanes servicios de viajes compuestos por alojamiento en hoteles, transportes, restaurantes, alquiler de vehículos, guías turísticos y servicios accesorios a los mismos.*

*En ocasiones estos servicios los presta en el marco de un evento o congreso empresarial a una empresa alemana o a una agencia de viajes alemana que actúa como intermediaria en nombre propio”.*

Sobre la base de la doctrina mantenida por la DGT, cuando el empresario o profesional que presta un servicio de organización del congreso o evento empresarial al promotor, incluya entre sus prestaciones algún servicio de alojamiento o transporte, parecería artificial excluir de este servicio único dichas

prestaciones de servicios de transporte o de alojamiento que sean accesorias, pero complementarias, del propio servicio único de organización del congreso o del evento empresarial.

De este modo, los mencionados servicios de alojamiento o transporte prestados por el organizador del evento no estarían sometidos al REAV sino que se incluirían dentro de los que componen la prestación de servicios única que estará sujeta al IVA cuando se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto (en adelante, TIVA-ES).

Por el contrario, cuando un empresario o profesional se limite a prestar de forma aislada o independiente uno o varios de los servicios que componen un servicio complejo de organización de eventos y dichos servicios no puedan calificarse por sí solos de servicios complejos de dicha naturaleza, cada prestación de servicios quedará sujeta al IVA de manera independiente. En el marco de este supuesto, cuando el empresario o profesional realice la prestación de un servicio de viajes compuesto por servicios de alojamiento o transporte conjuntamente con servicios accesorios o complementarios a los mismos, será de aplicación el REAV.

Respecto a la localización en el TIVA-ES de los servicios prestados por la consultante, la DGT señala que dependerá de la calificación de los mismos como servicio complejo de organización de eventos o, si por el contrario, es de aplicación el REAV.

En este sentido, la prestación del servicio complejo de organización de eventos estará sujeto al IVA cuando sean prestados a empresarios o profesionales a efectos del Impuesto y éstos tuvieran en el TIVA-ES la sede de su actividad económica o establecimiento permanente. Si el destinatario de los servicios no tuviera la consideración de empresario o profesional, se entenderá realizado el servicio en el TIVA-ES cuando se preste materialmente en dicho territorio.

En el caso en que sea de aplicación el REAV, la prestación única de servicios de viajes se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

Por otro lado, la DGT señala que en este último supuesto, será posible que la consultante renuncie a la aplicación del REAV, operación por operación cuando su destinatario sea un empresario o profesional que tenga derecho a la deducción o devolución del IVA, con independencia de dónde se encuentre establecido el destinatario. Concluye la DGT que dicha renuncia determinará para la consultante la tributación de cada prestación de servicios de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1043-15, de 6 de abril de 2015.**

*Tributación de la operación – Entrega de parcela mediante expropiación forzosa – Cálculo de la base imponible del Impuesto.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que debe recibir, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la expropiación del terreno que sufre la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

*La entidad consultante era propietaria de una parcela de naturaleza urbana que le fue expropiada para ser destinada en parte a espacio libre (jardines viales) y a equipamiento genérico público.*

La DGT dilucida, en primer lugar, la calificación de la operación en cuanto a su sujeción al IVA y su posible exención.

De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley del IVA, “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso”. Asimismo, el artículo 5.uno, letras a) y d) de la misma Ley establece que se reputarán empresarios o profesionales ,entre otros, a quienes realicen las actividades empresariales o profesionales y a quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.Dos.3º de la mencionada Ley, la transmisión de un bien en virtud de una expropiación tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto, queda suficientemente motivada la sujeción al IVA de la entrega del bien como consecuencia de la expropiación.

En segundo lugar, la DGT atiende a la posibilidad de aplicar la exención contenida en el artículo 20 de la Ley del IVA para “entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público”. No tendrán cabida en la exención mencionada los terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

Es precisamente sobre la naturaleza del terreno donde se detiene la DGT para señalar que la calificación depende del momento en el que se transmita el bien inmueble. Esto es, explica el Centro Directivo, el terreno tendrá la condición de terreno urbanizado o en curso de urbanización cuando se hayan iniciado en el mismo la última fase de ejecución de las obras (descartando fases previas como estudios o trámites administrativos).

Con independencia de lo anterior, aclara la DGT, cuando el propietario del terreno haya asumido los costes de urbanización, aunque sea de forma parcial, la posterior transmisión tiene por objeto la transmisión de un terreno urbanizado o en curso de urbanización.

De la información aportada por la consultante, no puede el Centro Directivo llegar a concluir en qué fase de las obras se encuentra el terreno transmitido, sin embargo entiende que la entrega debe quedar exenta, en cualquier caso, del Impuesto por la parte de la parcela destinada exclusivamente a jardines públicos.

La siguiente cuestión analizada por la DGT es la determinación de la base imponible de la operación. El artículo 78.Uno de la Ley del IVA establece que la base imponible estará formada por la contraprestación de las operaciones, entendiendo como tal cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la entrega.

Por lo tanto, la base imponible de la entrega efectuada por la consultante estará formada por el justiprecio de la expropiación sin que haya que incluir en este concepto los intereses devengados con posterioridad a la operación de entrega.

Finalmente, la DGT aclara que, la consultante quedaría obligada a la presentación de la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) dada su consideración de sociedad mercantil al ser una sociedad de responsabilidad limitada y que si las cantidades percibidas en concepto de justiprecio e IVA tuvieran que ser anotadas registralmente conforme al artículo 69 del Reglamento del Impuesto, deberían ser declaradas en dicha declaración anual.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1047-15, de 7 de abril de 2015.**

*Modificación a la baja de la base del imponible del IVA por créditos incobrables – Validez de los requerimientos notariales mediante utilización de plataforma electrónica.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre los requisitos que debe cumplir un requerimiento notarial en el siguiente supuesto de hecho:

*Los consultantes, un notario y una entidad mercantil dedicada a la prestación de servicios de certificación electrónica, quieren poner en marcha un procedimiento para efectuar requerimientos notariales, a efectos de lo establecido en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de forma electrónica, con la utilización de una plataforma.*

*En el caso de envío a una dirección postal, se remitirá a un operador postal para su impresión y entrega en la dirección postal, con identificación y firma del acuse de recibo. En el caso de que la dirección de notificación sea electrónica la propia plataforma certificará el envío mediante el empleo de firma electrónica avanzada.*

Comienza la DGT transcribiendo el artículo 80. Cuatro de la Ley de IVA que, en su apartado 4º, recoge el requisito del requerimiento notarial como uno de los medios para instar al cobro de los que dispone el sujeto pasivo para poder reducir la base imponible en el supuesto de que los créditos sean total o parcialmente incobrables.

A continuación y en respuesta al objeto de consulta, la DGT trae a colación un informe del 8 de octubre de 2014 de la Dirección General de Registros y del Notariado en el que señala los requisitos que hacen válido un requerimiento notarial.

Prosigue la DGT, estableciendo el modo en el que el Notario debe realizar su actividad en las actas de requerimiento y notificación en virtud de lo establecido en los artículos 201 y 202 del Reglamento Notarial y señala que la forma de cumplimentación queda a criterio del Notario que habrá de valorar las circunstancias del caso y deberá controlar por sí mismo la totalidad del procedimiento iniciado con la rogación y finalizado con el cierre del acta y expedición de traslado o copia. Por lo tanto, para lograr el carácter fehaciente que le es propio al acta, el Notario debe de controlar todo el procedimiento requisitorio.

No obstante, dichos preceptos deben de completarse al amparo de la Ley 43/2010, artículo 22 y Disposición Adicional Primera, del servicio postal universal, donde se considera, hoy por hoy, único medio oficial de comunicación postal, ya sea física y electrónica, al menos a los efectos, que aquí importan, coadyuvantes del Notario autorizante en la garantía de la íntegra fehaciente del procedimiento.

En conclusión, y analizando ya el supuesto de hecho planteado por el consultante, la DGT concluye que no se puede considerar que los medios de comunicación a que se refiere la consultante cumplan los requisitos exigidos por la normativa del impuesto para ser considerados requerimiento notarial.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1056-15, de 7 de abril de 2015.**

*Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno. 2º, letra f) de la Ley 37/1992.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el siguiente supuesto de hecho:

*La entidad consultante suministra materiales para instalaciones industriales. En la actualidad va a suministrar a un cliente paneles frigoríficos aislantes y puertas isotérmicas, al igual que accesorios de fijación, perfil sanitario PVC y base de aluminio en uniones de paredes, techo y suelo: Omega de suspensión para techos, perfilería metálica para el montaje. Se incluyen igualmente el transporte, descarga y embalaje de materiales y su montaje, así como la limpieza de obra y la maquinaria para su montaje.*



En su respuesta, el Centro Directivo comienza señalando que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA, la entidad consultante actúa como un empresario o profesional que realiza entregas de bienes a título oneroso en el ámbito espacial del Impuesto. Por consiguiente, estas entregas quedaran sujetas al IVA.

Acto seguido, la DGT clarifica si es aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo contenida en el artículo 84.Uno.2º, letra f) de la Ley del IVA la cual establece, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, lo siguiente:

*“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

*f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.*

*Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal y otros subcontratistas en las condiciones señaladas”.*

De acuerdo con lo anterior, para aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo, apunta la DGT que debe tenerse en cuenta que la obra en su conjunto sea calificable como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En segundo lugar, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.

Por consiguiente, para analizar si procede aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo en el supuesto de suministro de materiales que lleva a cabo la entidad consultante, lo relevante es que la ejecución de obra en su conjunto se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

Así, al suministro con instalación de equipos industriales en edificaciones que ya estén terminadas y no sean consecuencia de un proceso de rehabilitación de edificaciones, no le será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo. Por el contrario, si se trata de la construcción de una nueva edificación con suministro e

instalación de equipos industriales para el empresario promotor de la misma, sí será de aplicación la mencionada regla. No obstante, termina la DGT, en las operaciones de asistencia técnica y mantenimiento aisladamente consideradas, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo al no tener dichas operaciones la consideración de ejecuciones de obra.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1148-15, de 13 de abril de 2015.**

*Sujeción de los servicios profesionales de abogacía prestados por una persona física a entidades de las que son socios o partícipes.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción del IVA respecto a la prestación de servicios de abogacía, en el siguiente supuesto de hecho:

*“El consultante es abogado y socio de una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo objeto es la asesoría de empresas, y en la que el consultante presta servicios de abogacía, estando dado de alta en el RETA.”*

En primer lugar, la DGT recuerda que lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentra sujeta al IVA es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5º de la Ley del IVA dispone que no estarán sujetos *“los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”*.

En este sentido, la DGT trae a colación lo dispuesto en el artículo 9.1º y 10 de la directiva 2006/112/CE y a estos efectos considera que el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

Así, la DGT recuerda la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos C-235/85 y C-154/08) en este sentido; no obstante, matiza que la consideración de una relación de carácter laboral, caracterizada porque el servicio es prestado por cuenta ajena, ha sido asimismo tratada por la jurisprudencia nacional (Doctrina del Tribunal Supremo sobre este particular, contenidos, entre otras, en la sentencia de fecha de 12 de febrero de 2008 y en la de 29 de noviembre de 2010, han sido incorporados a la doctrina administrativa en numerosas contestaciones a consultas vinculante V2533-12, de 26 de diciembre).

Una vez expuesto lo anterior, la DGT se detiene a analizar, en el apartado cuarto de la presente contestación, la problemática sobre la consideración como sujeto pasivo del IVA de aquellas personas físicas que prestan servicios a entidades de las que son socios o partícipes. Dicha cuestión ha sido abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-355/06, y en su párrafo 32 concluye

que: “(...) una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.”

Pues bien, con base en la citada jurisprudencia comunitaria y teniendo en consideración la cuestión formulada por las autoridades españolas en el Comité IVA ante la Comisión Europea (*working paper n° 786, de 28 de enero de 2014*), la DGT señala que en relación con las condiciones laborales, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al IVA requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios.

Así, en la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del IVA.

Apunta también la DGT que otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Desde este punto de vista, entiende la DGT que habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, la DGT señala que habrá que atenerse a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Es decir, si se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. En estos casos, la DGT determina que hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador.

Por otro lado, la DGT entiende que también es necesario analizar sobre quien recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-235/85 antes mencionado, entiende la DGT que el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.

Una vez analizada la jurisprudencia comunitaria y doctrina administrativa, la DGT considera que la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al IVA exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

En este sentido, la DGT señala que tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad, en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del IVA, en la medida en que no concorra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios.

A este respecto, entiende la DGT que tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

Por tanto, en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica. De esta forma, la DGT procede a concluir lo siguiente:

- i. La referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto de la presente contestación señalados anteriormente) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos; en estas condiciones, los servicios prestados por el socio consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5º de la Ley del IVA.
- ii. En caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Ley del IVA por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad residente en el territorio de aplicación del Impuesto estarían sujetas al IVA.

## 9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1151-15, de 15 de abril de 2015.

*Inversión del sujeto pasivo – Entregas de bienes inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la procedencia de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo al siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante transmite a otra sociedad del grupo determinados terrenos edificables, que tienen la consideración de solares, a cambio de la extinción total de su deuda.”*

En primer lugar, la DGT analiza la posibilidad de que la entrega de los terrenos objeto de la transmisión fuese calificada como operación sujeta pero exenta del IVA de acuerdo con el artículo 20.Uno.2º de la Ley del IVA.

En este sentido, el centro directivo entiende que, sobre la base de la información aportada en el supuesto de hecho de referencia, los bienes que se transmiten son solares, por lo que dicha entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto.

A continuación, se plantea la posibilidad de aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo recogido en el apartado e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA en el caso en que la deuda a extinguir está garantizada exclusivamente de forma personal, no existiendo garantías reales.

Para abordar dicho estudio, la DGT trae a colación la contestación vinculante a la consulta número V1415-13 que planteaba este mismo supuesto en el que se establecían los criterios de aplicación de la inversión del sujeto pasivo en relación con la entrega de inmuebles (i) en ejecución de la garantía constituida sobre los mismo, (ii) a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada y (iii) a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente.

De acuerdo con lo anterior, para poder aplicar la inversión del sujeto pasivo se exige que el inmueble objeto de la transmisión esté afectado por un derecho real de garantía, por lo que en el caso de que los mismos estuvieran garantizados de forma personal no sería de aplicación dicho mecanismo.

No obstante, la DGT matiza que, de transmitirse los bienes inmuebles para extinguir deudas garantizadas con los mismos junto con otros destinados a extinguir deudas sin garantía real, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo sólo se aplicará respecto a la transmisión de los primeros.

## **10. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1159-15 y nº V1160-15, de 15 de abril de 2015.**

*Modificación a la baja de la base imponible – Concesión de descuentos por parte de entidades de telefonía móvil en relación con las entregas realizadas de teléfonos móviles a compañías distribuidoras, habiendo sido de aplicación a dichas entregas la regla de inversión del sujeto pasivo.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el efecto de la concesión de descuento y la posible aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84. Uno. 2º g) de la Ley 37/1992, en el siguiente supuesto de hecho:

*La mercantil consultante presta servicios de telefonía móvil y comercializa teléfonos móviles que adquiere directamente a los fabricantes y posteriormente vende a empresas mayoristas que a su vez revenden a empresas distribuidoras, o directamente a estos últimos, para su venta al cliente final. La consultante concede en el marco de campañas comerciales descuentos en los teléfonos cuando son adquiridos por sus clientes a través de distribuidores autorizados.*

*El distribuidor vende el terminal facturando su precio con minoración del descuento que, previamente para ese modelo, le ha comunicado y autorizado la consultante, procediendo ésta a continuación al abono del mismo a dicho distribuidor, IVA incluido.*

En primer lugar, la DGT manifiesta que, como ya ha recogido en otras contestaciones vinculantes (2635-11, 1691-06), los efectos que la concesión de este tipo de descuentos tienen sobre las operaciones de consulta no es sino un método de instrumentar descuentos, que son concedidos por cada entidad adherida a sus clientes en un momento posterior a las compras realizadas por los últimos.

A continuación, la DGT realiza un resumen de las principales sentencias del TJUE (Elida Gibbs, Argos Distributors, Freemans) que han tratado sobre supuestos en los que se contemplan sistemas de descuentos y, de acuerdo con lo establecido en las mismas, la DGT llega a la conclusión de que la base imponible del Impuesto correspondiente a la entrega de bienes del fabricante al minorista o al mayorista ha de verse minorada en el importe del cupón descuento que ha sido presentado al distribuidor.

Acto seguido, el Órgano consultivo matiza la aplicación de los criterios jurisprudenciales y doctrinales anteriores, en la medida que desde el 1 de abril de 2015 es de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno.2º g), según guion de la Ley 37/1992 que dicta lo siguiente:

*“2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

*g) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de esta Ley:*

*– Teléfonos móviles.*

*– Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales (...).”*

De conformidad con lo expuesto, todas las entregas de teléfonos móviles que ha realizado la comerciante a los empresarios mayoristas, en su calidad de revendedores, les habrá sido de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo y, por tanto, la consultante no habrá debido repercutir el IVA.

Por último y en relación al tratamiento de los descuentos instrumentados a través del citado sistema de descuentos, la DGT concluye estableciendo lo siguiente:

- La base imponible de la venta de teléfonos móviles por la entidad distribuidora estará determinada por la contraprestación total obtenida, no debe ni puede ser minorada por el hecho de que el consumidor final satisfaga por dicha compra un importe menor al establecido por la entidad distribuidora con carácter general, dado que dicha distribuidora no está concediendo un descuento al consumidor final, puesto que la parte del precio de venta que no le es satisfecha por este último le será abonada por la sociedad de telefonía móvil.

Solamente cabe reducir la base imponible en el descuento que, en su caso, aplicara la propia entidad distribuidora, cuando el descuento no fuera recuperado de la entidad de telefonía móvil.

- Por consiguiente, la consultante podrá minorar la base imponible de las entregas de terminales telefónicos en el importe del descuento que la entidad distribuidora haya efectuado a los consumidores finales siempre que su importe haya sido efectivamente reembolsado a la misma. No obstante, deberá acreditar por cualquier medio de prueba, la realización efectiva del mencionado reembolso.
- Cuando proceda la modificación de la base imponible, dicha minoración habrá de documentarse a través de la expedición de una factura rectificativa, si bien, dicha modificación, no supondrá rectificación de la cuota repercutida por dicha entidad, ni, en su caso, de la cuota devengada y la deducción efectuada por el distribuidor o el mayorista. De dicha factura se expedirá únicamente su original, que será conservado por la empresa de telefonía móvil sin que resulte procedente entregar copia de la misma al distribuidor o al mayorista.

- Si el destinatario final de la entrega de bienes tiene la condición de empresario o profesional, con derecho a la deducción, el impuesto deducible no coincidirá con el importe del Impuesto devengado consignado en la factura de venta, sino que deberá ser minorado por el destinatario en el importe resultante de multiplicar la parte de la base imponible abonada por la entidad de telefonía al distribuidor por el 21%, para que su deducción resulte equivalente al Impuesto efectivamente ingresado en las fases anteriores del proceso de producción y distribución de los terminales.

## **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1241-15, de 23 de abril de 2015.**

*Régimen especial de agencias de viajes – Prestación de servicios de organización de eventos empresariales.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes (en adelante, REAV) regulado en la Ley del IVA, en el siguiente supuesto de hecho:

*“La mercantil consultante tiene la actividad de organización de eventos empresariales de tres tipos: reunión-conferencia empresarial de contenido técnico y algún contenido de ocio; eventos corporativos de incentivos para trabajadores o clientes; y presentación de productos o de la imagen de la empresa ante la prensa, empleados o clientes.*

*La consultante identifica los objetivos de la empresa, desarrolla el concepto de evento y gestiona todos los servicios necesarios y finalmente realiza la medición de los resultados del evento. La consultante suministra en nombre propio distintos servicios en función del tipo de evento (el servicio de localización y reserva o alquiler de locales o recintos para la celebración, acondicionamiento y decoración del espacio, incluyendo mobiliario, servicio de azafatas, cartelería, gestión de espacios singulares, alojamiento y programas de ocio para asistentes y acompañantes).*

*Los servicios son facturados exclusivamente a la empresa nunca a los asistentes al evento.”*

La DGT determina que cuando el servicio ofertado por la consultante relativos a la organización del evento empresarial comprenda, como se señala en el escrito de consulta, una pluralidad de servicios tales como la identificación de los objetivos de la empresa, el desarrollo del concepto de evento a celebrar y la gestión todos los servicios necesarios al efecto, el servicio de localización y reserva o alquiler de locales o recintos para la celebración, acondicionamiento y decoración del espacio, incluyendo mobiliario, servicio de azafatas, cartelería, gestión de espacios singulares, alojamiento y programas de ocio para asistentes, y finalmente una



evaluación de los resultados del evento, tendrá la consideración de un servicio único de organización de un evento empresarial que estará sujeta al IVA cuando su destinatario, empresario o profesional, tenga su sede actividad económica o un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto (en adelante, TIVA-ES).

No obstante, la DGT apunta que cuando la consultante realice la prestación de un servicio de viajes compuesto por servicios de alojamiento y, o, transporte, conjuntamente con servicios de ocio como visitas, guías turísticos, servicios de restaurantes y actividades recreativas en el marco del cual de forma, accesoria o complementaria se va a realizar alguna actividad relacionada con la actividad de la empresa, será de aplicación el REAV.

La DGT determina que lo anterior será de aplicación con independencia de la posibilidad de que la consultante renuncie a la aplicación del REAV en los términos contenidos en el artículo 147 de la Ley del IVA, y en el artículo 52 del Reglamento del Impuesto.

Seguidamente, recuerda la DGT que debe tenerse en cuenta que la renuncia a la aplicación del REAV determinará para la consultante la tributación de cada prestación de servicios de manera independiente, según las normas que le sean aplicables y, en particular, en relación con el lugar de realización del hecho imponible y tipo impositivo, de tal forma que estos servicios únicamente quedarán gravados en el TIVA-ES cuando, conforme a las reglas de localización recogidas en los artículos 69 a 72 de la Ley del IVA, se entiendan realizados en dicho territorio.

## **12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1244-15, de 23 de abril de 2015.**

*Exención operaciones financieras - Prestación de servicios de organización de gestión de cobro de facturas con anticipo de cantidades.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado por un lado sobre la tributación del anticipo de cantidades, así como de los deberes de facturación que puedan surgir respecto de dichos anticipos, en atención el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante presta un servicio de gestión de cobro de facturas con anticipo de cantidades.”*

En primer lugar, la DGT recuerda que el artículo 20.Uno.18º establece la exención de una serie de operaciones financieras, como los depósitos en efectivo en sus diversas formas, las operaciones relativas a transferencias y otras órdenes de pago, y la transmisión de los efectos y órdenes de pago.

De esta forma, señala la DGT que la característica común de las tres operaciones antes citadas sería la división de las diversas funciones que se integran en un contrato de “*factoring*” en las dos categorías siguientes:

- a. Los servicios de financiación, o de anticipo de fondos
- b. Resto de servicios que se prestan al cedente

Respecto del resto de servicios que se enumeran en la propia contestación, la DGT apunta que la propia Ley del IVA no hace distinción alguna, por lo que entiende así la DGT que los mismos quedarían excluidos de la exención que se establece en el artículo 20.uno.18º de la Ley del IVA.

De acuerdo con lo anterior, la DGT determina que respecto al anticipo de cantidades habrá que tener en cuenta las dos siguientes posibilidades:

1. Que la comisión que se pacte, en forma de descuento, sobre los créditos cedidos en el marco del “*factoring*”, sea una comisión total que no distinga los servicios antes detallados.

Respecto de este supuesto, entiende la DGT que habría que acudir al artículo 79.dos de la Ley del IVA conforme al cual la base imponible correspondiente a cada uno de los servicios se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

2. Por otro lado, cabría la posibilidad que las cantidades que se atribuyan a los servicios prestados por el factor se aparten de los valores normales del mercado.

Así, en este segundo supuesto, señala la DGT que sería de aplicación el artículo 78.dos.1º de la Ley del IVA, en concreto, una de las condiciones que establece dicho precepto para excluir los intereses por aplazamiento de la base imponible de las operaciones. Esta condición consiste en que los intereses aplicados no pueden superar los usualmente aplicados en el mercado para ese tipo de operaciones.

Conforme a todo lo anterior concluye la DGT que las comisiones pagadas por la prestación de servicios de gestión de pago son operaciones sujetas al Impuesto. De tal manera que la parte de la contraprestación correspondiente a los servicios de financiación o de anticipo de fondos estará exenta, mientras que la prestación de otros servicios, como la gestión y garantía, no se halla incluida dentro de la exención.

Por último, en relación a los deberes de facturación de dichas operaciones, recuerda la DGT que a tenor del artículo 164.uno.3º de la Ley del IVA los empresarios o profesionales estarán obligados a expedir factura en el desarrollo de su actividad. Asimismo, señala la DGT que no hay en el Reglamento en que se regulan las obligaciones de facturación ninguna excepción a dicha obligación en la que se pueda englobar los servicios objeto de consulta.

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1247-15, de 23 de abril de 2015.**

*Documentación – Artículo 84.Uno.2º.g) de la Ley del IVA – Nuevo supuesto inversión del sujeto pasivo – Entregas de determinados productos electrónicos.*

En la presente contestación, la DGT se ha vuelto a pronunciar (tal y como ya hiciera en la contestación vinculante a consulta nº V1037-15, de 31 de marzo) sobre la documentación necesaria para justificar las entregas de productos electrónicos respecto de tres supuestos distintos en las que resulta de aplicación el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo recogido en el artículo 84.Uno.2º.g) de la Ley del IVA.

- i. En primer lugar, la DGT recuerda que serán sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales revendedores de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, de las entregas de cualquiera de estos bienes de las que sean destinatarios y cualquiera que sea el importe de la misma.

A estos efectos, tendrá la consideración de empresario o profesional revendedor, el empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, o cualquiera de estos bienes.

En este sentido, es de destacar que la DGT manifiesta que los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar a la Administración tributaria tal condición a través de la declaración censal, con anterioridad al inicio de la actividad de revendedor, entendiéndose que esta se produce desde el momento en que se realicen cualesquiera entregas o adquisiciones de estos bienes para su reventa. No obstante, la DGT matiza que tratándose de empresarios o profesionales que vinieran realizando dicha actividad en el año 2014, la comunicación podía realizarse hasta el 31 de marzo de 2015 mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Asimismo, la DGT señala que los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario y profesional y que tienen la condición de revendedores.

A este respecto, subraya la DGT que ambas circunstancias quedarán acreditadas mediante la aportación al proveedor del certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- ii. Por otro lado, precisa la DGT que también serán sujetos pasivos del IVA aquellos que no tengan la condición de revendedores, respecto de las entregas de teléfonos móviles, videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, de las que sean destinatarios, siempre que el importe total de las entregas de dichos bienes adquiridos por el mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el IVA.

A los efectos del importe de 10.000 euros, la DGT señala que se atenderá a la suma global en factura de las entregas de cualesquiera de los referidos bienes que se documenten en la misma.

Añade la DGT que este mismo importe de 10.000 euros determinado como la suma global de las entregas de los referidos bienes, se tendrá en cuenta cuando las mismas se documenten en distintas facturas y resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma para no superar el referido importe.

Respecto a estos empresarios o profesionales que no tengan la condición de revendedores, la DGT concluye que estos deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario y profesional, bastando al efecto una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al proveedor que realice la entrega.

- iii. En relación con aquellos empresarios y profesionales que realicen las entregas de teléfonos móviles, videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, a las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo referida en los dos últimos guiones del artículo 84.Uno.2º.e), la DGT establece que estos deberán expedir factura en una serie específica para documentar estas operaciones. Por tanto, lo anterior será de aplicación, sin perjuicio que en la misma factura se incluyan otras operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las que dan lugar a la regla de inversión del sujeto pasivo.

Por último, en el supuesto que en una misma factura se documenten distintas operaciones, unas a las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo y otras en las que el sujeto pasivo sea el empresario o profesional que realiza la operación, la DGT señala que deberá especificarse en la misma por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.

## III. World VAT News.

### Americas

#### Colombia

##### Ministry of Agriculture sets annual limit for importation of certain alcohol under Northern Triangle Free Trade Agreement

The Ministry of Agriculture has, by resolution, set a limit of 15 million liters per annum for the importation of denatured ethyl alcohol with a volumetric alcohol level of less than 80%, classified by sub-tariff code 2208.90.10.00, originating from El Salvador, Guatemala, and Honduras (under the Northern Triangle Free Trade Agreement).

##### Resolutions regulate minimum descriptions required for importation of goods

The National Tax and Customs Authority and the Ministry of Commerce have, by resolution, regulated the minimum descriptions required for the importation of certain products.

The resolution also regulates the minimum descriptions that must be included to apply origin prerogatives claimed under Free Trade Agreements.

#### United States

##### Remote seller sales and use tax update: Marketplace Fairness Act reintroduced

A bipartisan group of U.S. Senators recently introduced the Marketplace Fairness Act of 2015 (S. 698; the 'MFA 2015'). If adopted into law, MFA 2015 generally would make it easier for a state to collect sales and use taxes from sales made by out-of-state or 'remote' sellers (such as catalog or online retailers) that do not have an in-state physical presence.

Similar legislation was approved by the U.S. Senate in the 113th Congress, but was not passed by the U.S. House of Representatives before the 113th Congress concluded on 3 January 2015, resulting in the need to re-introduce the legislation in the 114th Congress.

This Tax Alert, **Remote seller sales & use tax update: Marketplace Fairness Act reintroduced**, summarizes the MFA 2015 and highlights other recent developments concerning remote seller nexus for sales and use tax purposes.

## Asia Pacific

### Australia

#### GST on inbound supplies of services and digital products

On 12 May 2015, the Australian Government released **exposure draft legislation** in relation to its previous announcement that GST will be applied to services and digital products supplied by foreign suppliers to Australian consumers.

Key features of the proposed measure include:

- Application to the broadest range of inbound supplies – anything other than goods or real property will potentially attract GST. Apart from supplies of streamed entertainment content and digital downloads, for example, all manner of services, as well as supplies of intellectual property and other rights, will also potentially be caught.
- Affected supplies will not be limited to those made to private consumers. Supplies to small business entities that are not GST-registered, and to GST-registered businesses making acquisitions other than for the purpose of their enterprise, are also included in the proposed definition of ‘Australian consumer’. Suppliers will be expected to take ‘all reasonable steps’ to ascertain whether a customer is an ‘Australian consumer’. The scope of what ‘reasonable steps’ would be has yet to be determined by the Government.
- In certain circumstances, supplies made through an ‘electronic distribution service’ (EDS) will result in the EDS operator having the GST liability instead of the supplier. ‘Electronic distribution service’ is very widely defined to include websites, internet portals, gateways, electronic stores and marketplaces, potentially affecting a very wide range of intermediaries. The practical implications of this deeming measure are potentially substantial.
- A limited registration regime will be introduced, with simplified registration, reporting and remittance requirements. Input tax credits will not be available to entities which elect to register this way. The framework of the limited registration regime, including whether a registration threshold should apply, will be established after consultation with affected suppliers.
- The measure will take effect for supplies made on or after 1 July 2017.

This change is being welcomed by Australian businesses competing against foreign suppliers selling services and intangibles to Australian end consumers. Requiring foreign suppliers to remit GST on supplies made to Australian consumers is seen as an overdue levelling of the playing field.

On the other hand, foreign suppliers, as well as EDS operators, will be focusing on the detail of the proposed measure. The first step will be to gain a full understanding of all of the circumstances in which GST liabilities will arise on services and intangibles supplied to Australian customers. This task will be made more difficult by the uncertainty created by particular aspects of the proposed amendments, together with the fact that some of the practical administrative details have yet to be worked out by the Government and may take an extended period to be resolved.

The Government has invited public input on the proposed legislative changes, with submissions being accepted until 7 July 2015.

## **Cambodia**

### **Cambodia inaugurates electronic certificates of origin**

The Ministry of Commerce launched its online system to generate certificates of origin (COs) on 31 March 2015. The Ministry's new portal, developed in partnership with Singapore-based Crimson Logic, allows exporters to apply for CO online, instead of at Government offices. The online system aims at increasing transparency and reducing the time for exporters to receive a hard copy of the certificate with the Ministry's stamps and seals.

However, the process is not fully automated as foreign trade partners, including the European Union, still require hard copies of documents with physical signatures. The Government is currently in talks with its foreign trade partners to recognize the e-signature as a replacement for the Cambodian Government's official seals and stamps.

Using the new procedure, exporters can make online or offline payments for their COs at three banks – Acleda, Canadia and Foreign Trade Bank of Cambodia. Other banks will be approved for processing payment for COs in the future.

The Ministry aims to implement a payment gateway and electronic signature (e-signature) program by the end of the year. The ultimate goal is to allow exporters to print their own CO completely online without the need of a hard copy.

## **China**

### **Import/ export tax policy adjustment on consumer goods**

At the Standing Committee Meeting of China's State Congress on 28 April 2014, Premier Li Keqiang called for improved policies to boost the domestic consumer goods market and urged for specific measures to build a fair import and export environment. Several key measures were specifically mentioned as follows:

- Decrease import duty on daily consumer goods – a pilot will start by the end of June 2015 and more products would gradually be included;
- Refine the consumption tax policies for apparel and cosmetics products, which includes modifying the taxable scope, tax rate and point of tax;
- Expand the ports for duty free shops and the scope of duty free products, and increase the quota for duty free purchase;
- Refine the policy of tax refunds to individuals upon departure from China and establish a policy of inspection and quarantine which facilitates the importation by cross-border e-commerce companies, and remove unreasonable charges on imports; and
- Facilitate the China brands establishment and improvement, and encourage the development of physical stores and online-offline interaction.

### **Comments**

- As China is set to boost imports of consumer goods to further diversify and expand imports, consumer goods, especially those with high domestic demand, are expected to enjoy lower import duty rates. Therefore, companies which engage in importing such consumer goods are expected to benefit from this trend, and become more competitive in the market.
- This is the first time that there has been an official comment on the application of consumption tax on, especially, apparel products. The timeline and the detailed implementation rules are still to be released.
- It is suggested that affected industry sectors closely monitor and gather information on the potential consumption tax policy trends.
- Cross-border e-commerce companies will be encouraged to boost operations and business in China, with more convenient and efficient Customs clearance and more transparent charges.

### **India**

#### **Lower House of Parliament passes Constitution Amendment Bill 2014 to enable introduction of GST**

In a significant development signalling the onset of this radical reform, the Lower House of the Parliament (Lok Sabha) passed the Constitution Amendment Bill 2014 to enable introduction of GST.



The Bill will now have to be passed by the Upper House of the Parliament (Rajya Sabha) by a majority of the total membership of that House and by majority of not less than two-thirds of the members present and voting, and ratified by the Legislatures of not less than one-half of the States, before being presented for the President's assent.

Presently, the Bill has been referred to the select panel of Rajya Sabha, and their report is expected at the beginning of monsoon session, i.e., July 2015.

### **Amendments to Maharashtra Tax Laws (Levy, Amendment and Validation) Act, 2015**

Important changes to the Maharashtra Tax Laws (Levy, Amendment and Validation) Act, 2015 are effective from 1 April 2015. In summary:

- An explanation has been added to the definitions of 'sale price' and 'purchase price' to provide that the amount of service tax levied or leviable under the Finance Act, 1994 and collected separately shall not be included in the sale price or purchase price, as the case may be.
- The restriction on filing revised returns only once pursuant to intimation of incorrect disclosure of tax quantum, set-off or a refund claim in a particular year has been removed.
- An assessment can be initiated in respect of a transaction if the prescribed authority has reason to believe that tax has been evaded or sought to be evaded, a tax liability has not been disclosed correctly, or an excess set off has been claimed.
- An option has been introduced to allow a company to elect the date of transfer of business (on account of an amalgamation, a merger or a demerger) either from:
  - The date of the order of the High Court, Tribunal or Central Government, or
  - The date on which the Registrar of Companies notifies the amalgamation, merger, or demerger.

### **Addition of notional 1% of FOB value for cost of loading, unloading and handling to value of goods not to apply when actual expenses for such charges can be ascertained**

The Supreme Court was asked to consider whether the rule setting the notional value for handling charges at 1% of the FOB value of goods should be applied to the valuation of goods for the purpose of levying customs duty even where the actual handling charges could be ascertained.

The tax authorities stated that this rule was incorporated because it was impossible to ascertain the actual amounts incurred on loading, unloading and handling charges while making an assessment, as the amounts vary depending upon quantities and the place of import.

After analyzing the evolution of the principle for including such charges, the Supreme Court held that when the actual charges paid are available and ascertainable, introducing a fiction for arriving at the purported cost of loading, unloading and handling charges was clearly arbitrary, with no nexus with the objective sought to be achieved. The Supreme Court further held that the said provision would be valid and justified only in those cases where the actual cost is unascertainable.

The practice of including notional charges for loading, unloading and handling has been followed for a long time. The ruling of the Supreme Court may be a welcome move for importers in cases where they are able to substantiate the actual charges incurred by them, with the help of appropriate documentary evidence.

#### **Dbriefs webcast on GST in India**

On 9 June, there will be a Dbriefs webcast entitled: Goods and Services Tax (GST) in India: What's in store for the services sector?

The webcast will be hosted by Prashant Deshpande and during the call the Deloitte India panel of experts will discuss the background and overview of India's GST introduction, latest news on the structure of GST and the rates and methodology, highlights of the indirect tax implications to the services sector, and emerging impacts and concerns from the services sector.

## **Japan**

#### **Update on proposed multiple JCT rate structure**

On 23 April 2015, the ruling parties' Tax Commission announced its intention to start a wide-ranging discussion from mid-May towards the implementation of a multiple Japanese Consumption Tax (JCT) rate structure. Also, they confirmed that they would narrow down the scope of items eligible for a lower JCT rate.

Currently there is only one standard JCT rate of 8%, but the Government has been contemplating introducing a reduced JCT rate concurrently with or after the JCT rate increase to 10% on 1 April 2017. Last year, to evaluate the feasibility of a multiple JCT rate system, the ruling parties worked out eight models for items covered and the estimated revenue fall for each model. All of the eight models consist of food, with their scope ranging from polished rice only to all kinds of food including eating out.

This time, the Tax Commission decided to narrow down the scope of discussions to three models, i.e., (a) all food items excluding alcohol; (b) perishable food; and (c) polished rice. Of them, Model (c) will have the minimum impact on tax revenues, but its effect as a measure to aid lower-income households will be limited. On the other hand, Model (a) is likely to greatly reduce tax revenues, while Model (b) is expected to cause disputes over how to distinguish between covered and non-covered items.

The introduction of a differential rate structure may be accompanied by the adoption of the invoice credit method for JCT purposes to efficiently deal with multiple JCT rates for tax and accounting purposes. Currently Japan is the only OECD country that uses the subtraction method for VAT-type tax, under which output JCT and input JCT are directly calculated based on the amount of sales and purchases, respectively.

It is intended that the Tax Commission will compile a specific plan by autumn this year with an aim to introduce a multiple rate system in 2017.

## **Vietnam**

### **New circular provides guidance on customs procedure, customs audit and supervision, import/ export duty and tax administration**

On 25 March 2015, the Ministry of Finance issued a new circular with guidance on customs procedure, customs audit and supervision, import/ export duty and tax administration for imported and exported goods. The circular took effect from 1 April 2015, with significant changes to customs procedures and the supervision mechanism.

### **Application of risk management for certain customs operations**

The circular provides a mechanism to classify enterprises into three levels:

- i. Prioritized Enterprise;
- ii. Complied Enterprise; and
- iii. Non-complied Enterprise.

The risk classification result will be applied for customs inspection during clearance, customs supervision and management, and post-clearance audit.

### **Reduction of compliance dossiers to facilitate customs clearance**

Another positive change under the new circular is the reduction of compliance dossiers to be submitted at importation/ exportation. In particular, sales contracts and packing lists will no longer be required in customs dossiers, while a number of documents, such as import/ export licenses and specialized inspection results are to be collected automatically by customs authorities from competent offices.

In addition, the new circular offers a clear mechanism for the verification of the origin of goods and the dutiable value during customs clearance. For example, if enterprises disagree with customs authorities on the determination of dutiable value, the clearance may still be carried out at the declared price and the controversy then would be brought to post-clearance audit.

### **Abolition of registration requirements for material codes and consumption norms for export processing and manufacturing**

Under the new circular, enterprises are not required to register processing contracts, materials codes and consumption norms applied to export processing and manufacturing. Accordingly, imported materials should be finalized annually on the actual inventory balance, instead of on customs liquidation, which mainly depends on self-determined consumption norms.

Aside from simplifying customs procedures, the intention of the changes is that customs declaration should be consistent with accounting records, and that it is better for customs offices to utilize an enterprise's available encoding rather than create a new one for customs purpose only.

At present, this abolition apparently provides relief for manufacturers from a difficult procedure. However, there may still be a compliance risk upon post-clearance audit where enterprises do not have good internal control systems for materials.

### **Registration procedures for classification of unassembled machinery**

Where importers intend to classify unassembled machinery under Rule No. 2a of the HS General Interpretative Rules, they are required to register the list of unassembled parts of machinery and equipment machinery with the customs authority before the goods are imported. Upon actual importation, the customs authority will monitor, follow-up and reconcile the actual import against the registered list.

## **EMEA**

### **Eurasian Economic Union**

#### **Introduction of 0% import customs duty rate on certain goods**

The Eurasian Economic Commission Collegium Resolution No. 31 of 21 April 2015 introduces an import customs duty rate of 0% in relation to lead ores and concentrates with lead content of not less than 45 wt.% classified under classification code 2607 00 000 1. The 0% import customs duty rate is effective from 25 May 2015 to 24 May 2017. This Resolution came into effect on 22 May 2015.

The Eurasian Economic Commission Collegium Resolution No. 32 of 21 April 2015 introduces an import customs duty rate of 0% in relation to waste and scrap of precious metals classified under classification codes 7112 30 000 0, 7112 91 000 0, 7112 92 000 0, 7112 99 000 0. The 0% import customs duty rate is effective from 1 June 2015 to 31 December 2016. This Resolution came into effect on 22 May 2015.

The Eurasian Economic Commission Collegium Resolution No. 17 of 10 March 2015 introduces an import customs duty rate of 0% in relation to industrial fatty alcohols classified under the classification code 3823 70 000 0. The 0% import customs duty rate is effective from 10 April 2015 to 31 December 2017. This Resolution came into effect on 10 April 2015.

The Eurasian Economic Commission Collegium Resolution No. 18 of 17 March 2015 introduces an import customs duty rate of 0% in relation to coronary stents classified under classification code 9021 90 900 1. The 0% import customs duty rate is effective from 20 April 2015 to 19 April 2017. This Resolution came into effect on 17 April 2015.

#### **Introduction of antidumping duty on citric acid originating from China**

The Eurasian Economic Commission Collegium Resolution No. 15 of 10 March 2015 introduces antidumping duty on citric acid originating from the People's Republic of China and imported to Russia and classified under classification code 2918 14 000 0. The antidumping duty is established for five years starting from 10 April 2015.

The antidumping duty rates are from 4.20% to 16.97% of the customs value of the imported citric acid, depending upon the Chinese manufacturer of the citric acid.

The Resolution came into effect from 10 April 2015.

## **European Union**

#### **EU VAT Expert Group Opinion in the cross-border rulings test case**

The VAT Expert Group that was set up by the European Commission has adopted an Opinion on the EU 'test case' on cross-border VAT rulings. The European Commission announced recently that the cross-border VAT rulings trial, which aims to facilitate cross-border VAT rulings for taxpayers on contentious or inconsistent issues, is being extended to 30 September 2018. The trial allows businesses planning cross-border transactions between two or more of the participating Member States (Belgium, Cyprus, Estonia, Finland, France, Hungary, Latvia, Lithuania, Malta, the Netherlands, Portugal, Slovenia, Spain, Sweden and the UK) to seek a ruling on the VAT treatment of them in each country involved.

Among other things, the Opinion calls for businesses to make use of the test case, for more Member States to join the test case as soon as possible, for Member States to engage in open and constructive discussions in order to achieve agreement on the VAT

treatment of submitted cross-border fact patterns and for Member States, the Commission and businesses to improve and promote the process.

### **European Commission strategy for an EU digital single market**

The European Commission has announced its strategy for the EU digital single market. Among other things, the Commission's 'communication' and its 'staff working document' contemplate extending the single electronic registration and payment mechanism (the 'mini one-stop shop' that currently allows businesses supplying certain e-services to consumers in other Member States to account for their intra-EU supplies through an electronic portal in their 'home' country) to intra-EU and third country online sales of tangible goods to private consumers; introducing a new, common EU-wide simplification measure (a VAT threshold) to help small start-up e-commerce businesses (replacing the current distance selling thresholds); allowing for home country controls including a single audit of cross border businesses for VAT purposes; and removing the VAT exemption for the importation of small consignments from suppliers in third countries.

The strategy also proposes to look into the cost of cross-border deliveries and 'geo-blocking' (the blocking of access to websites in other countries), and a range of other 'non-tax' issues that the Commission considers may be obstacles to cross-border trading.

Deloitte is currently carrying out a study for the Commission on these topics, which will provide the relevant economic evidence and qualitative analysis to inform the Commission's decisions on potential legislative proposals.

### **Additional duties on imports from products originating in the U.S. (Byrd Amendment)**

In 2005, the EU introduced retaliatory measures on imports of products originating in the U.S. These additional duties are the result of the EU's 'Byrd Amendment' dispute with the U.S. Since then, both the list of U.S. originating products for which these measures apply and the additional duty rate have been adjusted several times, the last time on 1 May 2014.

On 30 April 2015, the European Commission published the Commission Implementing Regulation (EU) 2015/675 announcing an adjusted additional duty rate of 1.5 % for certain products. This new additional duty rate shall apply from 1 May 2015. The list of products for which these retaliatory measures apply remains the same compared to the previous year.

The additional duty rate will apply to the following products:

#### **CN code Description**

0710 40 00 Sweet corn, uncooked or cooked by steaming or by boiling in water, frozen

9003 19 30 Frames and mountings for spectacles, goggles or the like, of base metal

8705 10 00 Crane lorries (excl. breakdown lorries)

6204 62 31 Women's denim trousers and breeches

Companies that import goods into the EU originating in the U.S. should review whether they import one or more products mentioned in the above list. If this is the case, there will be a higher duty burden on EU inbound sales, deliveries and imports.

## **Denmark**

### **Export of goods 'within reasonable time' for zero-rating to apply**

The tax authorities have communicated that an export of goods (the transport of the goods) must take place 'within reasonable time' for the supply to be zero-rated. Previously there has not been any specific case law concerning how long the goods can stay in stock after the sale has taken place.

Companies operating within Denmark should note that 'within reasonable time' often will vary within each line of business and the situation of each individual company.

It is therefore recommended that companies evaluate their process of shipping goods from Danish stock after a zero-rated invoice has been issued, and consider contacting the tax authorities, to confirm the approach taken.

### **Government to enhance VAT inspection for distance sales to Denmark**

On the basis that foreign e-commerce companies should not enjoy better conditions than Danish companies, the Government has announced, as part of a wider growth initiative, that the tax authorities will be granted wider powers for the VAT inspection of foreign e-commerce companies, to ensure Danish VAT is returned on the same terms that apply to Danish companies.

The Tax Minister has concluded that Danish companies are exposed to unfair competition on the Internet, because foreign Internet companies do not always properly account for Danish VAT. Accordingly, the Minister has announced that it will be easier for the tax authorities to inspect foreign e-commerce companies' VAT accounting under the rules for distance sales to Danish private consumers.

Under a permission from the National Tax Board, the tax authorities are able to review tax assessments by accessing credit card information regarding Danish residents' use of credit cards in other countries. However, this does not apply to VAT. To ensure that Danish and foreign companies are treated equally, the Government has proposed measures to enable the tax authorities to request Danish private customers' use of credit cards in foreign web shops for VAT inspections of foreign e-commerce.

The Government's initiative is expected to become effective from 2016.

## Finland

### Updated written guidance published by Tax Administration

The Finnish Tax Administration has updated the written guidance concerning VAT on subscribed newspapers and magazines. The updated guidance now contains a new chapter regarding the current VAT treatment of magazines and newspapers transported from the Åland Islands to mainland Finland, as the legislative amendment regarding the VAT treatment of the magazines entered into force on 1 January 2015.

The Finnish Tax Administration has also provided new guidance regarding the VAT treatment and applicable VAT rate for the production of magazines, in accordance with the ruling of the Finnish Supreme Court on 31 December 2013 (KHO 31.12.2013 T 4119).

In addition, updated official guidance was published on 8 May 2015 regarding health care services.

## France

### List of 'abusive practices' and 'tax schemes' published

O98The tax authorities have recently published a list of 'abusive practices' and 'tax schemes' revealed during tax audits, which are unlawful in their view. If one of these schemes has been used by a taxpayer, the taxpayer should correct the situation by filing amending returns. The authorities will determine the tax consequences on a case by case basis.

Two tax schemes on this list relate to VAT. They concern the non-application of VAT on hidden services (the consideration being unlawfully qualified by the parties as loans granted by the recipient to the provider) and the non-application of VAT to Internet sales of goods (sales exceeding the distance sales annual threshold of EUR 100,000).

This list should not be considered as exhaustive.

### Administrative Supreme Court asked for a preliminary ruling on CSPE (tax on electricity)

In the *Praxair* case, in a judgment dated 17 March 2015, the Administrative Court of Appeal of Paris asked the Administrative Supreme Court for a preliminary ruling in litigation relating to a request for a refund of the tax on electricity (CSPE).

The Administrative Supreme Court must issue its ruling within three months.

Among the questions raised by the Administrative Court of Appeal of Paris, the following are of the most significance for taxpayers seeking a CSPE refund:

- Which authorities and courts are to deal with CSPE claims?



- What statute of limitations applies to these claims?
- Is the CSPE, as a tax, State aid?

## Hungary

### Guidance on the Skandia CJEU case

In May 2015, the tax authorities released official guidance on the implementation of the *Skandia* CJEU decision. The tax authorities have confirmed that a VAT group constitutes a single and separate entity (taxable person) for VAT purposes. This overrides the fact that a head office and its branch constitute a single legal entity. The guidance confirms that supplies of services between a domestic head office/ branch and its foreign branch/ head office will be taxable supplies for VAT purposes. This applies equally to branches/ head offices in other EU member states or third (non-EU) countries.

The tax authorities have also confirmed that this treatment is consistent with existing domestic legislation and as such, has effect from 1 January 2008, when the current Hungarian VAT Act came into force.

## Italy

### Mini One-Stop Shop

#### MOSS decree on payments, distribution and overpayments

With effect from 30 April 2015 (i.e., date of publication in the Official Gazette), the MOSS decree dated 20 April 2015 has officially come into force.

The new decree is mainly focused on the following issues:

- **VAT payments:** payment of VAT as declared in the MOSS return must be made as follows:
  - a) Businesses under the Union scheme make the payment directly through the MOSS web-portal; the bank transfer is charged from their account with an Italian bank;
  - b) Businesses under the non-Union scheme make the payment through a bank transfer from a dedicated account with the Bank of Italy; the IBAN code is available on the MOSS web portal.

In both cases, the transfer reason must be the reference number of the filed MOSS return.

- **Distribution of money to Member States of consumption:** when payment has been made of the total amount declared in the MOSS return in Italy (i.e., the Member State of identification), the tax authorities then distribute the money to the various Member States of consumption. In the case of underpayments, the distribution of money to the various Member States of consumption shall be proportionate, on the basis of the VAT declared in the filed MOSS return.
- **VAT overpayments:** overpayments shall be refunded within 30 days from the date of distribution of money. Interest shall accrue in cases of late refunds.

### **MOSS forms and procedures**

Act n° 56191 dated 23 April 2015 includes forms and relevant procedures regarding the MOSS regime, in particular:

- **Transmission of identification information:** the Act approved the forms for MOSS registration requests, data amendment, and cancellation under the Union and the non-Union schemes. In addition, there was further clarification regarding information that must be included in forms, transmission rules and procedures.
- **MOSS VAT returns:** the Act approved the quarterly MOSS VAT return forms, detailing supplies of telecommunications, broadcasting and electronically supplied services to non-taxable persons in other Member States. There were also some further clarifications regarding information that must be included, submission rules and procedures.
- **Competent tax office:** The Venice Tax Office (Centro Operativo di Venezia) is the competent tax office for MOSS matters (e.g., reporting obligations, payments and quarterly returns).

### **E-invoicing and e-transmission**

The Government has approved a draft legislative decree (dated 21 April 2015) regarding electronic invoicing and the electronic transmission of consideration for retailers.

In particular, from 1 July 2017, retailers will be able to opt for the electronic storage and transmission of consideration collected on daily basis (electronic transmission will be mandatory only for those providing supplies of goods through automatic machines). Where retailers opt in to electronic storage and transmission, the following special exemptions will apply:

- Exemption from the obligation to certify consideration by means of tax receipts or bills (retailers will still be required to issue invoices upon request from customers);
- Exemption from the requirement to record the consideration.

With effect from 1 January 2017, all taxpayers can opt for electronic submission to the tax authorities of all invoices issued/ received by means of the 'Inter-charge System' (which is already available for electronic invoices issued to public administrations). This option will be valid for five years, renewable for a further five years. From 1 July 2016, the tax authorities will provide a free service for the generation and transmission of e-invoices.

According to the draft of the legislative decree, taxpayers that will opt for electronic transmission will benefit from:

- Exemption from the 'Spesometro' reporting obligation;
- Exemption from the 'Black List' reporting obligation;
- Exemption from the Intrastat reporting obligation;
- Processing of VAT refunds as a matter of priority;
- Some further simplifications, providing certain conditions are met.

#### **Further guidelines regarding the application of the split payment regime**

On 13 April 2015, the tax authorities issued further guidelines regarding the application of the new split payment regime (under which VAT on goods and services supplied to certain public bodies is paid to the State by those public bodies, and not the supplier). The main clarifications refer to the scope of the new regime (including clarification and examples of transactions that are not subject to the regime), detailed analysis of payment procedures, refund rules, and the treatment of supplies made before 31 December 2014 (i.e., before the regime came into force).

#### **VAT refunds where no VR form submitted**

On 23 April 2015, during the question time meeting held at the Finance Committee of the Italian Parliament, the Minister of Economy and Finance was asked to respond to a question about refunds of VAT credits accrued prior to FY 2009, where the VR form was not submitted (the VR form was deleted from FY 2010). The question arises because of the significant amount of pending litigation in respect of VAT refund claims that have been refused by the tax authorities; the authorities have taken a formal approach (taking the view that the omission of the VR form is a substantial irregularity that affects the right to a VAT refund), whereas the Supreme Court has ruled that the omission of the VR form is a formal irregularity that cannot affect the right of VAT refund, provided the intention to request a VAT refund was expressed in the VX or RX box of the annual return.

On the basis of the answer n° 5-05400 (gathered during the question time meeting), the tax authorities have now recognized the right to refund VAT credits without the VR form, provided the claimant can prove that all the VAT refund requirements have been met. In this case, the right to a VAT refund will be time-barred after ten years when the claimant

has filled in the VX or RX box of the annual return, and after two years where the VX or RX box has not been filled in.

#### **Supreme Court judgment on VAT refund rejection for dormant company**

The tax authorities had denied a VAT refund to a taxpayer solely on the basis of the dormant companies test (that is, the taxpayer was non-operative), based on a literal interpretation of the rules regarding non-operative companies.

In a recent decision (n° 7534 dated 14 April 2015), the Supreme Court upheld this decision. According to the Supreme Court, the refund should not be paid; given the non-operative status of the taxpayer company, it was not necessary to prove also any fraudulent intent (on the contrary, the taxpayer must prove a lack of fraudulent intent).

#### **Supreme Court judgment on the right to deduct VAT on invoices related to intra-Community acquisitions where formal requirements are not met**

The Supreme Court has again confirmed the Court of Justice of the European Union's principles on accounting for intra-Community acquisitions as recently stated in the *Idexx Laboratories Italia Srl* case (Case C- 590/13).

In decision n° 7576 dated 15 April 2015 regarding incorrect accounting and integration of intra-Community purchase invoices, the Court stated that the right to deduct the VAT payable in relation to intra-Community acquisitions cannot be denied on the grounds that formal requirements are not satisfied. Based on the consolidated approach followed by the Supreme Court (as confirmed also by decision n° 5072 dated 13 March 2015), provided the substantive requirements governing the right of deduction are met, violations of the formal requirements will not result in the loss of that right.

#### **Supreme Court rules on right of VAT deduction for rooms' rental business**

In decision n° 8628 dated 29 April 2015, the Supreme Court recognized the right to deduct the input VAT charged on supplies of renovation work on immovable property to be used as room rentals or holiday home rentals. In particular, such rental activity is deemed to be a business activity, distinguished from the mere leasing of immovable property, which is subject to specific VAT deduction limitations.

#### **Expected amendment to VAT regime for intra-Community movements of goods subject to processing operations/ handling**

The Government has proposed some amendments to the current VAT regime applying to the intra-Community movement of goods subject to processing operations/ handling, in response to the infringement procedure started by the European Commission against Italy, due to the contrast between the domestic rules and the EU law (refer to CJEU cases *Dresser Rand* (C-607/12) and *Dresser Rand SA* (C-606/12)).

### **Bookkeeping in foreign languages**

In case study n° 1/2015 dated 4 May 2015, Assonime (the Italian Association of Joint Stock Companies) stated that it is permitted to keep books for tax purposes in a foreign language, upon condition that: (a) there are objective functional reasons for the use of a foreign language (e.g., a foreign company or a company belonging to a multinational group); (b) the foreign language is commonly used in the business relationship (e.g., English).

In particular, the fact that, based on general Civil law principles, books must be in the Italian language for tax litigation purposes does not imply that the books must be originally set up in the Italian language, provided that the language condition can be met with a mere translation of the books.

On the contrary, Assonime pointed out that, instead of the use of any mandatory language, books for tax purposes must comply with the general principle of 'proper accounting', meaning that the books must be duly kept in order to provide a clear, true and complete picture of the company's business activity, including to third parties.

### **Updated guidelines for letters of intent for certain import transactions**

According to Resolution n° 38/E dated 13 April 2014, as already recognized for zero-rated domestic purchases, it is now also possible to submit a sole letter of intent with reference to several import transactions. In particular, the tax authorities clarified that frequent exporters may alternatively opt for the submission of:

- One single letter of intent for each import transaction; or
- A letter of intent for several import transactions. In this case, the letter of intent shall include the amount of imports that are not to be charged with VAT and the period in which they expect to carry out these imports.

On 20 April 2015, the tax authorities updated the guidelines for completing the letters of intent, to implement Resolution n° 38. However, although the guidelines have already been published, as officially announced by the Customs Authorities (with Note n° 46452 dated 20 April 2015), the relevant procedure (ruling the submission of letters of intent valid for several imports) is not available yet.

### **Guidelines regarding 'dichiarazioni di intento'**

The customs and tax authorities have provided guidelines in February, April and May 2015 regarding the procedure to be applied by 'net exporters' for the electronic transmission of 'dichiarazioni di intento' (i.e., special declarations that allow purchases or imports to be made without VAT under certain conditions), granting some simplifications and in particular allowing the filing of the above declaration for all the imports carried out in a certain period rather than having to file it for each single import.

### **Transfer pricing policies and customs valuation**

A task force from the customs and tax agencies has been working over recent months to analyze the impact of transfer pricing policies on customs valuation. It is understood that Italian Customs are to issue a circular letter (not yet published) maintaining the following:

- According to Article 78 of Regulation (EEC) No 2913/92 “establishing the Community Customs Code” (CCC), a customs declaration can be amended after the release of goods only in respect of issues that were already known at the time of importation. This would mean that it is not possible to file a refund claim in the case of ‘negative’ transfer pricing adjustments arising from a ‘transfer pricing contract’ signed by related companies after the clearance of the goods. There could be an argument that this approach is too restrictive, giving clarifications of this issue by the Court of Justice of the European Union.
- Where transfer pricing adjustments are expected, organizations can benefit from the procedure for incomplete declaration provided for by Article 76 of the CCC, so are able to declare a provisional customs value at the time of importation/ exportation subject to future adjustments of the price paid or to be paid.
- From a technical point of view, the transactional net margin method and profit split transfer pricing policies are not valid for customs purposes. However, from a practical point of view, in certain circumstances, transfer pricing policies based on profit/ margin criteria may be accepted under Article 156a of Regulation (EEC) No 2454/93 “laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code”, according to which the customs authorities may authorize organizations to determine, on the basis of appropriate and specific criteria (e.g., forfeit criteria), the value of certain elements that are to be added to the price actually paid or payable, although not quantifiable at the time of importation/ exportation.

If the Central Department of Italian Customs publishes a circular letter relating to the impact of transfer pricing adjustments on customs values, local customs offices may review these issues more closely.

### **Customs guidelines for experimental pre-clearing updated**

On 5 May 2015, Customs updated the guidelines they previously issued regarding the experimental pre-clearance procedure (i.e., allowing for the customs clearance of goods whilst they are still at sea), extending the pre-clearance procedure to Ro.Ro. (Roll-on/ Roll-off) traffic provided certain conditions are met.

### **Experimental ‘fast corridors’**

In Notes No 44053/RU of 13 April 2015 and No 53313/RU of 5 May 2015, the customs

authorities have provided operative guidelines regarding experimental 'fast corridors', which allow containers to be moved from the place of their uploading to a temporary storage facility within the destination plant (i.e., located outside the harbor area).

## **Kazakhstan**

### **Sales tax or VAT?**

At a Government session, the President of Kazakhstan proposed the introduction of a sales tax, instead of VAT, thus to radically change the mechanism of tax collection. The tax authorities were tasked to study in detail the issue of the introduction of a sales tax instead of a complex, opaque VAT.

At present, the tax authorities have neither commented on the situation nor prepared any draft legislation. This issue is currently under discussion only.

## **Malta**

### **Publication of Budget Measures Implementation Act**

On 30 April 2015, the 2015 Budget Measures Implementation Act was published, bringing into effect some of the measures that were announced by the Minister of Finance in his Budget Speech in November 2014.

### **Eco-contribution**

One of the most striking indirect tax measures contained in the 2015 Budget is the removal, with effect from 18 November 2014, of eco-contribution on ammunition cartridges, tires for motor and commercial vehicles and petroleum oils.

### **Excise duty**

Instead, pneumatic tires, ammunition cartridges and petroleum oils have been made subject to excise duty. Whilst for petroleum oils the excise duty rate is the same as it was for the purposes of eco-contribution, the excise duty due on tires and ammunition could, depending on the particular product, be significantly higher (for example, for tires the duty could be up to 525% the amount of eco-contribution previously due on such product).

### **VAT**

VAT registered persons that are entitled to a VAT refund will no longer be paid any such amounts until they have submitted to the local authorities all VAT returns/ declarations that were due by the date of the refund claim. Furthermore, in such case the non-payment of the refund will not cause interest to be paid to the taxpayer (for the period

during which the payment of the refund is withheld on account of failure by the taxpayer of submission of the VAT return(s)/ declaration(s)).

This measure was included in the Budget Measures Implementation Act. However, no specific date for its coming into force has yet been announced.

## **Netherlands**

### **Final judgment in CJEU Granton Advertising case**

Following the Court of Justice of the European Union's decision in the *Granton Advertising* case, the ('s-Hertogenbosch) Court of Appeal ruled that the sale of discount vouchers does not qualify for a VAT exemption for securities or other negotiable instruments. Consequently, the sale of the discount cards is subject to VAT.

## **Poland**

### **CJEU judgment on the VAT treatment of supplies associated with property rentals**

The Court of Judgment of the European Union has gone straight to judgment in the Polish case of *Wojskowa Agencja Mieszaniowa w Warszawie*, about the VAT treatment of charges for supplies of electricity, heat, water and refuse disposal that were made by a landlord to its tenants.

The Polish Ministry of Finance took the view that there was a single composite supply of the property that included the supplies of electricity, water, etc., and that the charges for them attracted the same VAT treatment as the rent.

The CJEU decided that "... the letting of immovable property and the provision of water, electricity and heating as well as refuse collection accompanying that letting must, in principle, be regarded as constituting several distinct and independent supplies which need to be assessed separately for VAT purposes, unless the elements of the transaction ... are so closely linked that they form, objectively, a single, indivisible economic supply which it would be artificial to split."

As usual, the CJEU left it to the national court to work out the effect of its conclusions with consideration of the given factors such as a tenant's right to choose suppliers or the existence of individual meters for electricity or water.

### **Standard VAT rate to apply to all restaurant services**

Under Polish VAT law restaurant services are in general subject to the 8% VAT rate, except for some products, listed in the Polish VAT provisions, such as tea, coffee, water, etc. which are subject to the standard 23% VAT rate.



Recently, the Ministry of Finance's approach with respect to the VAT treatment of restaurant services has changed significantly and, as a consequence, the tax authorities are now stating that restaurant services including products subject to the standard and reduced VAT rate must be treated as joint services supplied at the standard, 23%, VAT rate. This approach has been confirmed in all newly issued rulings on this issue. Moreover, old rulings that confirmed the application of appropriate VAT rates to particular products have been amended *ex officio*.

Given this represents a fundamental change to the well-established approach, it is expected that there will be appeals from the rulings/ tax authorities' decisions to the administrative courts.

## **Portugal**

### **Gambling tax**

The new regime for online betting and gambling in Portugal will enter into force on 28 June 2015.

This regime regulates and establishes gambling and betting activities in Portugal, including the requirements for an entity's setup and authorization to operate, and also the relevant aspects of its taxation.

When the regime is in force, games of chance (including blackjack/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).

## **Russia**

### **Amendments to list of technological equipment the import of which is not subject to VAT**

Russian Federation Government Resolution No. 329 of 9 April 2015 amends the list of technological equipment (including components and spare parts) without an analogue manufactured in the Russian Federation, the import of which onto the territory of the Russian Federation is not subject to VAT.

In particular, double-deck sanders (classification code 8486 10 000 9) are introduced into the list.

In addition, the Resolution amends the description of pyrolysis ovens and similar goods (classification code 8417 80 700 0), of plant equipment of propan dehydration and similar goods (classification goods 8419 89 989 0), of different kinds of extrusion tooling (classification code 8477 20 000 0), of several kinds of production lines (classification

code 8479 82 000 0) and of some kinds of rolling mills for rail production (classification code 8455 21 000 9).

This Resolution came into effect on 21 April 2015.

#### **Obligatory insurance for risk of damage to third parties for inclusion of objects of intellectual property in customs register**

Federal Law of 6 April 2015 No. 73-FZ introduces a requirement for a rights holder to provide an insurance agreement (insurance policy) to the customs authority to include objects of intellectual property in the customs register of intellectual properties.

The insurance should cover the risk of damage to the declarant, owner, recipient of goods or other parties due to suspension of release of goods. The amount of the insurance should be not less than RUR 300,000.

The Federal Law was effective from 8 May 2015.

## **Sweden**

#### **VAT exemption for public postal services**

The Court of Justice of the European Union has found that Sweden, by failing to exempt from VAT the supply by the public postal services of services and the supply at face value of postage stamps valid for use for postal services within the national territory, has failed to fulfil its obligations under the VAT Directive.

Under Articles 132(1)(a) and 135(1)(h), the Member States shall exempt from VAT the supply by the public postal services of services other than passenger transport and telecommunications services, and the supply of goods incidental thereto, and the supply at face value of postage stamps valid for use for postal services within their respective territory.

The CJEU has in a previous ruling (*TNT Post UK (Case C-357/07)*) held that the VAT exemption applies to operators, whether they are public or private, who undertake to supply postal services which meet the essential needs of the population and therefore, in practice, provide all or part of the universal postal service in a Member State. Sweden has, however, considered that no public postal service is available after the liberalization of the postal market and that the VAT exemption therefore does not apply. Under the Swedish VAT Act, all suppliers of postal services are therefore liable to account for VAT on their services.

The European Commission warned Sweden back in 2007 in a reasoned opinion, calling on Sweden to comply with its obligations under the VAT Directive. In its opinion, the Commission considered that Posten AB is a universal service provider whose supplies of services falls within the definition of “the supply by the public postal services of

services". Since the Commission was not satisfied with the Swedish reply, it decided to bring Sweden before the Court.

In its ruling, dated 21 April 2015, the CJEU found that since Posten AB provides all or part of the 'universal postal service', it must be classified as a 'public postal service' within the meaning of Article 132(1)(a), and consequently that supplies of services made by Posten AB as a universal service provider, as well as the supply at face value of postage stamps valid for use for postal services within national territory, must be exempted from VAT.

The ruling means that that the Swedish VAT Act incorrectly made Posten AB charge VAT on their services. This in turn means that customers that are not able to recover input VAT have incorrectly suffered from increased costs. One of the major Swedish banks has previously filed a claim for damages against the Swedish Government. The claim has not yet been ruled on. In addition, a Swedish insurance company has asked the Swedish Government for damages, it disapproved of the claim referring, a.o., to arguments to the fact that the VAT Directive, in this respect, does not confer rights to a taxable person that conducts a VAT exempt business.

## **Turkey**

### **VAT on electronically supplied services delivered to consumers in Turkey**

The Ministry of Finance is considering whether to bring electronically supplied services supplied by non-resident businesses to Turkish consumers within the scope of Turkish VAT. In principle, such supplies are already taxable in Turkey but, as there is no registration mechanism for non-resident entities and no self-accounting mechanism for consumers, it is not possible to account for the VAT due. The tax authorities are now considering how they can collect the VAT due on such supplies, for example by passing the obligation to withhold tax on payments made by consumers to the banks processing the transfers.

Discussions are continuing and there is no timetable for the introduction of any new legislation or guidance. It is unlikely that any announcements will be made until after the Turkish general election in June, and the rate of progress will then depend on the priorities of the new government.

## **Ukraine**

### **Special duties on imports of cars halved**

With effect from 14 April 2015, special duties on the importation of new petrol engine cars were reduced as previously scheduled. The special duties are now applied at the following rates:

- For motor cars with engine capacity exceeding 1,000 cc but not exceeding 1,500 cc – 2.15% (instead of 4.31%);
- For motor cars with engine capacity exceeding 1,500 cc but not exceeding 2,200 cc – 4.32% (instead of 8.63%).

The rates have been changed on the grounds of the Decision of the Interdepartmental Commission for International Trade on the liberalization of special measures in relation to the importation of motor cars into Ukraine irrespective of the country of their origin and the country of their exportation, adopted in 2014. According to the Decision, the rates of special duties should be gradually lowered after the first year of their application.

The special duty on imported new petrol engine cars with engine capacity ranging from 1,000 to 2,200 cc has been applied in addition to already existing import duty for the past two years, and will be effective until April 2016.

#### **Rough timber export banned**

On 9 April 2015, the Ukrainian Parliament adopted Draft Law No. 1362 dated 10 December 2014 that temporarily prohibits the exportation of rough timber from Ukraine. The ban will be effective from 1 November 2015 and will apply to all non-processed timber products falling under heading 4403 of the Ukrainian Harmonized System (UHS) except pine timber products, which will be banned for export from 1 January 2017. Both types of non-processed timber will be banned for export for ten years.

The restriction was imposed in order to prevent the uncontrolled exportation of rough timber from Ukraine, on the basis that it negatively affected the Ukrainian economy and environment. It is also expected that this measure will contribute to the growth of the national wood processing industry.

Furthermore, the ban on the exportation of rare and primary timber and lumber (in particular, acacia, rowan, cherry, pear, nut, chestnut, yew, maple, cade) from Ukraine remains effective for an unlimited period.

#### **Changes in timeframes of inward and outward processing of certain goods**

Formerly, the Cabinet of Ministers of Ukraine had the right to adopt resolutions that extended the terms for processing of certain goods under customs control. These resolutions were adopted during the period of validity of previous versions of the Customs Code of Ukraine.

According to the new Customs Code of Ukraine (which is effective from 1 June 2012), the standard timeframes of the inward and outward processing customs procedures may be changed by the adoption of relevant laws. Thus, the formerly applied procedure

of establishing new terms for processing of goods under customs control was in conflict with effective legislation and was cancelled.

In particular, on 15 April 2015, the Cabinet of Ministers of Ukraine cancelled a number of resolutions, which extended the terms for processing of certain goods under customs control. They covered the issues related to inward and outward processing customs procedures, in particular, the timeframes for application of the above procedures to such operations as yacht and vessel building, production of hydro turbines, alloys, repair of certain machine-tools, aircraft, energy saving equipment and equipment designed for military and space use. Consequently, the general term of 365 days for processing of goods under customs control will apply to all types of processing operations. However, the timeframes set by the said Resolutions still apply to the processing operations specified in the resolutions, which have been already started, but not completed before 15 April 2015.

## United Kingdom

### Indirect Tax survey results

The results of **Deloitte UK's third survey of indirect tax professionals are now available**. The survey was undertaken to gauge indirect tax professionals' views on their priorities and the current indirect tax environment. As with previous surveys, indirect tax professionals rate compliance and improving systems as their top priorities. The relationship with the UK tax authorities (HMRC) is also an important measure of success for respondents, and encouragingly 80% have said they have a good or excellent relationship with HMRC.

### Compound interest judgment

On 21 May 2015, the Court of Appeal released its decision in *Littlewoods Limited and others*, the lead case on whether compound interest should be paid on VAT repayments by HMRC. This is the latest chapter in the various compound interest cases that started in 2006, and is potentially significant for all taxpayers with VAT repayments paid or due from HMRC. The High Court in 2014 ruled in favor of Littlewoods, and this judgment is the Court of Appeal's decision on HMRC's appeal (and Littlewoods' cross-appeal) against the High Court's judgment. The Court of Appeal has agreed with the High Court's 2014 decision that compound interest was due. Whilst this is a positive outcome for taxpayers, the compound interest saga looks very likely to continue to the Supreme Court. Therefore businesses should continue to maintain claims and appeals, and protect their appeals whenever appropriate with new claims and appeals.

---

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](mailto: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](http://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.