

Deloitte.

Noviembre 2014
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa.

1. Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras normas, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.
3. Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal Supremo. Sala de lo Social. Sentencia de 24 de septiembre de 2014. N° de recurso 1522/2013.
2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de octubre de 2014. N° de recurso 473/2013.
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 6 de noviembre de 2014. N° de recurso 3110/2012.

III. Doctrina administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 7259/2012, de 23 de octubre de 2014.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2515/2012, de 23 de octubre de 2014.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4942/2012, de 23 de octubre de 2014.
4. Dirección General de Tributos. Contestación n° V2609-14, de 6 de octubre de 2014.
5. Dirección General de Tributos. Contestaciones n° V2630-14 y V2631-14, de 7 de octubre de 2014.

6. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2632-14, V2633-14 y V2634-14, de 7 de octubre de 2014.**
7. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2640-14, de 7 de octubre de 2014.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2680-14, de 8 de octubre de 2014.**
9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2683-14, de 8 de octubre de 2014.**
10. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2685-14, de 8 de octubre de 2014.**
11. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2682-14 y V2694-14, de 8 y 9 de octubre de 2014, respectivamente.**
12. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2715-14, de 10 de octubre de 2014.**
13. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2720-14, de 10 de octubre de 2014.**
14. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2832-14, de 20 de octubre de 2014.**
15. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2851-14, de 21 de octubre de 2014.**

IV. World WAT News

World Trade Organization

WTO Trade Facilitation Agreement back on track.

Americas

Colombia

VAT refunds for foreign tourists. Conditions have been established to regulate the authorization of places for the import and export of oil and gas.

Mexico

Amendments to control system for temporary imports. Rules regarding the payment of VAT refunds for Certified Companies. Mexico and the U.S. sign Agreement for Mutual Recognition of Supply Chain Security Programs C-TPAT and NEEC. Tariff preferences and import quotas published for goods originating from Cuba. Certain countervailing quotas are about to expire.

United States

International trends have an impact on state taxation in the U.S.

Asia Pacific

APEC

APEC leaders agree to start FTAAP process.

ASEAN

Pilot testing of ASEAN Customs Transit System.

China

The provisional rules for the Customs Credit Administration have been released.

India

Two cases have ruled on the supplies made by a restaurant, and on the sale of a business as a going concern for VAT purposes. Certain aluminium products are subject to excise duty.

Indonesia

Regulation on the Rules of Origin released. Government eases supply restrictions for foreign retailers.

Japan

The second round of the Japanese Consumption Tax increases is likely to be postponed.

Free Trade Agreements China-Australia

Free Trade Agreement (ChAFTA) negotiations concluded.

EMEA

Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan

Amendments to customs duty rates for certain parts for civilian aircraft, oil treatment separators, and certain types of polyethylene.

Denmark

Official guidance has been released regarding documentation required for the VAT exemption to apply for intra-Community supplies under Ex Works conditions.

European Union

The European Commission has published guidance on national VAT rules. Ideas on how to ensure a simpler, more effective and more fraud-proof VAT system tailored to the Single Market in the EU have been outlined in a paper published by the Commission. The Commission has also released a report on the 'VAT gap'.

Finland

IT services within a cost sharing group not subject to VAT.

Germany

Air Passenger Duty is not unconstitutional.

Italy

A number of VAT simplifications have been approved. A reduced rate has been introduced for certain tourist accommodation. VAT credits applied to refunds or offsets. Clarification regarding timeframe for exportation by or on behalf of a purchaser not established in Italy. Customs guidelines issued for Expo 2015 in Milan. Guidelines issued on payment of customs duties via transfer. Customs guidelines updated for experimental pre-clearing. Impact of CJEU Case C-272/13 clarified.

Netherlands

The cost sharing exemption for services supplied to jointly governed organizations will be abolished. A ruling has been requested from the CJEU on student transport services provided by a municipality

Poland

Concept of fixed establishment considered by the CJEU.

Portugal

Implementation of the EU 2015 place of supply changes. VAT issues included in the Budget Law Proposal 2015. Update on the Environmental Tax Reform.

Russia

The procedure to zero-rate exports is to be simplified. Draft new rules on e-invoicing.

Spain

The tax authorities recently announced the launch of a new strategy for the modernization of the VAT administration through a new system allowing taxpayers to supply information to the tax authorities, referred to as 'Immediate Supply of Information' (S.I.I.).

Switzerland

Extension of Swiss VAT liability for foreign domiciled suppliers from 1 January 2015.

United Kingdom

There is to be no change to the UK rules on VAT grouping following the CJEU Skandia judgment, for now at least.

I. Normativa.

1. **Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras normas, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Con fecha 28 de noviembre de 2014, el Boletín Oficial del Estado publicó la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Por lo que al IVA se refiere, el artículo primero y las disposiciones adicional, transitoria y derogatoria única de la Ley 28/2014 introducen un extenso número de modificaciones en el articulado de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto (Ley del IVA), las cuales obedecen fundamentalmente a la consecución de cinco grandes objetivos:

- a. la necesaria adecuación de la Ley del IVA al Derecho comunitario (Directiva 2006/112/CE) y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE);
- b. el ajuste o mejora técnica del Impuesto;
- c. la contribución a la lucha contra el fraude fiscal;
- d. la consecución de una mayor flexibilización de determinados límites y requisitos establecidos en la Ley del IVA, y
- e. una serie de modificaciones que tienen una finalidad meramente aclaratoria o responden a otras finalidades.

No obstante, debemos señalar que la Ley 28/2014 incorpora también otras modificaciones de diversa índole, consistentes en determinados cambios puntuales en los regímenes especiales simplificado, del recargo de equivalencia y de la agricultura, ganadería y pesca, así como otros cambios que tienen por objeto actualizar las referencias normativas y las remisiones a determinados procedimientos; sin perjuicio de alguna otra modificación surgida en el trámite parlamentario.

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

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

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

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

- II. Respecto de la **exención establecida para las prestaciones de servicios** (y entregas de bienes accesorias a las mismas) **efectuadas a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa y cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica** –cuando no perciban contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos-, se suprime el requisito consistente en que dichos objetivos sean los únicos o exclusivos que puedan tener esos organismos o entidades, en línea con lo establecido, a estos efectos, en el Derecho comunitario.
- III. Se suprime la **exención del Impuesto a los servicios de intermediación prestados por los fedatarios públicos** (incluidos los Registradores de la Propiedad y Mercantiles) respecto de las operaciones financieras exentas o no sujetas al IVA.
- IV. Se modifica la **regla de localización de las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje** –antes de su puesta a disposición- en el territorio de aplicación del Impuesto. De acuerdo con la nueva redacción, dicha regla de localización será de aplicación con independencia de que el coste de la instalación exceda o no del 15 por ciento en relación con el total de la contraprestación correspondiente. Se mantiene, no obstante, el requisito de que los bienes entregados -con objeto de su instalación o montaje- deben quedar inmovilizados.
- V. En relación con las **reglas de determinación de la base imponible**, se establecen las dos siguientes modificaciones:
- a) Siguiendo lo indicado en la exposición de motivos de la Ley 28/2014, a raíz de la sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2014

(asunto C-151/13), se modifica el apartado tres del artículo 78 de la Ley del IVA, que regula la regla general de determinación de la base imponible, con el fin de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio –que no forman parte de la base imponible de las operaciones-, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de la misma.

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

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

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

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

Ha de destacarse que, de acuerdo con lo señalado en la propia Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario, son el grueso de productos más afectados por la modificación del tipo impositivo, al pasar a tributar, con carácter

general, del tipo reducido del 10 por ciento al general del 21 por ciento, manteniéndose exclusivamente la tributación reducida para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, y cuya relación se incorpora al nuevo apartado octavo del Anexo de la Ley del IVA.

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

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

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

Ahora bien, junto con estas modificaciones derivadas de la jurisprudencia comunitaria, es necesario resaltar que se introduce un nuevo aspecto en la regulación del régimen especial, que resulta verdaderamente novedoso: se trata de la posibilidad de no aplicar el régimen especial -y aplicar, por tanto, el régimen general-, operación por operación, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga derecho, bien a la deducción, o bien a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición del viaje (nueva redacción del artículo 147 de la

Ley del IVA). En este sentido, hemos de señalar que, de acuerdo con lo indicado en la propia Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por parte del destinatario podrá ser total o parcial.

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

- VIII. Por lo que respecta al **régimen especial del grupo de entidades**, se modifica su regulación para incorporar, ajustándose a la dicción de la Directiva, la exigencia de los tres órdenes de vinculación entre las entidades que formen parte del grupo: económica, financiera y de organización, considerándose la existencia de vinculación financiera cuando la entidad dominante tenga el control efectivo sobre las entidades dependientes del grupo a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las mismas. No obstante, dado que la actual redacción de la Ley del IVA únicamente exige una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por ciento en el capital de la entidad dependiente y que la propia Ley 28/2014 deja pendiente de un ulterior desarrollo reglamentario la definición de los órdenes de vinculación anteriormente señalados, se permite – mediante la disposición transitoria única- que las entidades que, a fecha de 1 de enero de 2015, no cumplan con los nuevos requisitos de vinculación exigidos puedan, sin embargo, seguir acogidas al REGE hasta el 31 de diciembre de 2015, siempre y cuando cumplan en ese plazo con los requisitos de vinculación exigidos actualmente.

Adicionalmente, Ley 28/2014 establece la posibilidad de que las sociedades mercantiles, que no actúen como empresarios o profesionales, puedan ser consideradas entidades dominantes de un grupo de entidades.

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

- IX. La adecuación más extensa a la norma comunitaria que realiza la Ley 28/2014 obedece a los cambios derivados de la aplicación, a partir del 1 de enero de 2015, de las **nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las llamadas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica**, cuando se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, actuando como tal, por cuanto dichos servicios pasarán a gravarse en el lugar en donde el destinatario del servicio esté establecido, o tenga su domicilio o residencia habitual, y ello con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de dichos servicios.

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

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

B. Modificaciones tendentes al ajuste o la mejora técnica del Impuesto.

- I. La Ley 28/2014 modifica la redacción del ordinal 8º del artículo 7 de la Ley del IVA, que contiene la regulación del supuesto de no sujeción establecido para las operaciones realizadas por los Entes Públicos.

Debe destacarse, en primer lugar, que el supuesto de no sujeción pasa a recaer sobre el concepto de operaciones efectuadas por las “Administraciones Públicas” y no por los “Entes Públicos” como hasta ahora, definiéndose, a estos efectos, en el propio precepto los distintos organismos y entidades que tendrán dicha consideración, aclarándose, en este sentido, que las entidades públicas empresariales no forman parte de la definición de “Administración pública”.

Asimismo, se especifican los dos siguientes supuestos de operaciones no sujetas al IVA:

- a) Los servicios prestados, en virtud de encomiendas de gestión, por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten –de conformidad con los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público- la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.
- b) Los servicios prestados por los entes, organismos o entidades del sector público –en los términos establecidos en el artículo 3.1. del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público- a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de éstas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de dichos entes, organismos o entidades del sector público.

Con esta modificación se eleva a rango legal la actual doctrina administrativa existente respecto de los denominados “entes técnico-jurídicos”, si bien se amplía su contenido, al no exigir que estos entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, eso sí, que sean de titularidad íntegramente pública, por lo que el supuesto de no sujeción no resultará aplicable a las llamadas “sociedades mixtas”.

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

En este sentido, y respecto de la actividad recogida en la letra l'), relativa a la actividad comercial o mercantil de los Entes públicos de radio y televisión, se añade que, a estos efectos, se considerarán actividades comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

- II. Se modifican el apartado Dos del artículo 18 y el artículo 19.5º de la Ley del IVA al objeto de excluir, respectivamente, de los hechos imponible **“importación de bienes”** y **“operación asimilada a la importación de bienes”** las salidas de las áreas a las que se refiere el artículo 23 de la Ley del Impuesto o el abandono de los regímenes suspensivos establecidos en el artículo 24 de esa misma Ley, cuando ello determine una entrega de bienes, exenta del IVA, en virtud de lo previsto en los artículos 21 (exportaciones), 22 (operaciones asimiladas a exportaciones) o 25 (entregas intracomunitarias de bienes) de dicha Ley. Con estas modificaciones, se eleva a rango legal el criterio administrativo actualmente existente.

Por otro lado, la Ley 28/2014 corrige una de las dos referencias actualmente existentes en el artículo 19.5º de la Ley del IVA de la nomenclatura arancelaria del elemento químico indio (NC ex 811292 en lugar de la NC ex 811291, actualmente indicada en la Ley del IVA), cuya salida de las áreas a las que se refiere el artículo 23 de la Ley del Impuesto o el abandono de los regímenes suspensivos establecidos en el artículo 24 de esta misma Ley, recordemos, no constituye operación asimilada a importación.

- III. Se amplía el ámbito objetivo de aplicación de la denominada **“exención educativa”**, ya que se extiende también a los servicios de atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, con independencia de que estos servicios se realicen con medios propios o ajenos.
- IV. Se suprime la **exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre las juntas de compensación y los juntacompensantes** (cuando las primeras no actúan como fiduciarias).

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

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

- V. Respecto de la **exención aplicable a los terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables**, como es sabido, la exención no se aplica a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, aunque no tengan la condición de edificables (excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público), cuando sean realizadas por el promotor de la urbanización. Pues bien, la novedad introducida por la Ley 28/2014 radica en que la exención no será aplicable, con independencia de que dichas entregas sean realizadas o no por el promotor de la urbanización.
- VI. Se amplía el ámbito subjetivo de la aplicación de la **renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias**, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente del inmueble tenga derecho a la deducción total del IVA soportado, requiriéndose tan solo que este último tenga derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado, o cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes inmuebles adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.
- VII. Respecto de los **requisitos subjetivos de la deducción**, la Ley 28/2014 modifica el artículo 93 de la Ley del IVA, añadiendo un nuevo apartado cinco por el que se permite a los llamados "entes públicos duales", esto es, aquellos entes públicos que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, la deducción de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación, que deberá ser mantenido en el tiempo, salvo que, por causas razonables, haya de procederse a su modificación.

Igualmente, se especifica que no serán deducibles en cuantía alguna las cuotas del IVA soportadas o satisfechas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8º de la Ley del IVA.

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

Por tanto, la modalidad especial de la regla de prorata resultará de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la modalidad general

de la regla de prorrata exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la modalidad especial.

C. Modificaciones cuya finalidad es contribuir a la lucha contra el fraude fiscal.

- I. Se restringe la aplicación de **la exención establecida para las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero (RDDA)** a las siguientes categorías de bienes:
 - a) bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere al apartado quinto del Anexo de la Ley del IVA;
 - b) bienes procedentes de un determinado territorio, comprendido en la Unión Aduanera, pero excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios; y a
 - c) determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la norma comunitaria.

Por otro lado, y respecto de la **regulación que el apartado quinto del Anexo de la Ley del IVA realiza del RDDA**, se añade que los titulares de estos depósitos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, –con excepción de los bienes objeto de Impuestos Especiales- independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

Ambas modificaciones señaladas en este punto (i) entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2016 y con vigencia indefinida.

- II. Se amplían los supuestos de aplicación de la denominada “regla de inversión del sujeto pasivo”, fundamentalmente, a las entregas de los productos definidos y enumerados en el nuevo apartado décimo del Anexo de la Ley del IVA, que son los siguientes:
 - a) Plata, platino y paladio.
 - b) Teléfonos móviles.
 - c) Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

La Ley 28/2014 limita la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo, respecto de los bienes enumerados tanto en la letra b) como en la letra c) anteriores, cuando el destinatario sea:

- un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega, o

- un empresario o profesional no revendedor, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, IVA excluido. Para el cálculo de este límite, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de la condición de empresario o profesional deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

En los casos en que sea aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, las entregas de dichos bienes deberá documentarse en una factura con serie especial.

Esta modificación introducida por la Ley 28/2014, respecto de los nuevos supuestos de “inversión del sujeto pasivo”, entrará en vigor a partir del 1 de abril de 2015.

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

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

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

- IV. La disposición adicional única de la Ley 28/2014 introduce la regulación de los denominados “**procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos, en relación con**

el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en las importaciones de bienes”. Se trata de unos procedimientos que, sin bien se regirán con carácter general por lo previsto en el Título III de la Ley 57/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán las dos siguientes especialidades:

- Estos procedimientos quedarán limitados a la inspección, comprobación, investigación y verificación de datos de las obligaciones tributarias derivadas exclusivamente de las operaciones de importación. Además, cuando se trate de un procedimiento de inspección, este alcance no podrá ser ampliado en virtud de lo previsto en el artículo 149 de la Ley General Tributaria (solicitud de que las actuaciones parciales tengan carácter general).
- Cuando las cuotas del IVA liquidadas al amparo de estos procedimientos se refieran a operaciones de importación realizadas por sujetos pasivos acogidos -en el momento de su realización- al sistema de diferimiento de ingresos previsto en el artículo 167.Dos de la Ley del IVA, y que comentaremos en el punto (iv) del siguiente apartado 1.4, el ingreso de dichas cuotas liquidadas se efectuará mediante este sistema de diferimiento.

D. Modificaciones tendentes a lograr una mayor flexibilización de determinados límites y requisitos establecidos en la Ley del IVA.

- I. Respecto del supuesto de no sujeción recogido en la Ley del IVA para las entregas gratuitas de impresos u objetos de carácter publicitario, se actualiza el umbral establecido a partir del cual se considera sujeta la entrega efectuada de dichos bienes a un mismo destinatario durante el año natural, salvo que se entreguen a otros empresarios o profesionales para su redistribución gratuita. Así, dicho umbral se eleva, fijándose en 200 euros (90,15 euros, actualmente).
- II. La Ley 28/2014 introduce los siguientes cambios normativos en la regulación relativa a la **modificación a la baja de la base imponible del Impuesto en caso de facturas impagadas**:
 - a) Se flexibiliza el procedimiento de modificación a la baja de la base imponible del IVA cuando, con posterioridad al devengo del Impuesto, el deudor entra en situación concursal, ampliándose el plazo para efectuar la modificación de la base imponible de 1 a 3 meses. A estos efectos, el cálculo del plazo máximo debe hacerse contando desde el día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso.
 - b) En el caso de recuperación del IVA por créditos incobrables, los empresarios o profesionales con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros, podrán modificar la base

imponible, bien una vez transcurrido el plazo de 6 meses (como actualmente se exige), o bien una vez transcurrido el plazo de 1 año que se exige para el resto de empresarios o profesionales.

- c) Se introduce igualmente, para el caso de recuperación del IVA por créditos incobrables, una regla especial –aplicable a las operaciones que tributen en el régimen especial del criterio de caja- para declarar cumplido el requisito de que haya transcurrido un año o seis meses desde el devengo del Impuesto sin que se haya obtenido el cobro de todo a parte del crédito correspondiente a la cuota del IVA repercutida e impagada, de tal manera que se permite la modificación a la baja de la base imponible cuando se produzca el devengo del Impuesto, por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar un nuevo transcurso del plazo de seis meses o un año (no obstante, en caso de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que transcurra el plazo de 6 meses o 1 año desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación).

Adicionalmente a lo anterior, el plazo establecido de 3 meses para efectuar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre, de tal forma que podría no haber obligación de ingreso efectivo de la cuota del IVA devengada si –cumplidos todos los requisitos establecidos a tal efecto- se modificase a la baja la base imponible del IVA, mediante factura rectificativa emitida en esa misma fecha límite de 31 de diciembre.

- d) Por último, y respecto de la rectificación de las deducciones que debe efectuar el destinatario-deudor de las operaciones, cuando el acreedor efectúa la modificación a la baja de la base imponible por créditos incobrables, dicha rectificación deberá efectuarse en la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo impositivo en que el empresario o profesional reciba la correspondiente factura rectificativa.

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

Pues bien, la Ley 28/2014 amplía la aplicación de dicho régimen de devolución, al excepcionar la exigencia de dicho principio de reciprocidad para las cuotas del IVA soportadas en las siguientes importaciones y adquisiciones de bienes y servicios:

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

- IV. En relación con la **recaudación del Impuesto en las operaciones de importaciones de bienes** se abre la posibilidad de que determinados sujetos pasivos (cuya concreción se hará posteriormente vía reglamentaria) puedan diferir el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación al momento de presentar la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración. Posibilidad que, en cuanto a sus requisitos, queda pendiente también de desarrollo reglamentario.

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

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

- I. La Ley 28/2014 modifica la redacción del ordinal 1º del artículo 7 de la Ley del IVA, que contiene la regulación del **supuesto de no sujeción establecido para las operaciones de reestructuración empresarial**.

Se concreta, en primer lugar, que el concepto de “unidad económica autónoma” debe existir en sede del transmitente (no en sede del adquirente), entendiéndose cumplido dicho requisito cuando el conjunto de los elementos transmitidos, aunque no constituyan una “unidad económica autónoma” en sede del transmitente, sean susceptibles de constituirla.

En segundo lugar, se establece expresamente que dicho supuesto de no sujeción no es aplicable a las operaciones consistentes en las meras cesiones de bienes o de derechos; considerándose, a estos efectos, como mera cesión de bienes o de derechos la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de

factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

- II. La Ley 28/2014 añade un número 8º al apartado dos del artículo 8 de la Ley del IVA con el fin de incorporar, **en concepto de entrega de bienes, las transmisiones de valores** cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo, según lo previsto en el artículo 20.uno.18º.k) de la Ley del IVA.
- III. Se restringe la aplicación de la **exención para las prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes**, cuando se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros (actualmente, a quienes actúen por cuenta de unos y otros).
- IV. La regla de cierre de localización de las prestaciones de servicios, prevista en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA y conocida como **regla de utilización o explotación efectiva**, se modifica, resultando la misma de aplicación también en los casos de los servicios prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual fuera de la Comunidad.
- V. Se modifica el artículo 91.Uno.1.8º de la Ley del IVA, que regula actualmente la aplicación del **tipo impositivo reducido del 10%** a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas, al objeto de ampliar la aplicación de dicho tipo impositivo reducido a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de **flores y plantas vivas de carácter ornamental**.

Con esta modificación, se vuelve a la regulación previamente existente, y que estuvo vigente hasta el 31 de agosto de 2012.

- VI. Por último, hemos de indicar que, a partir del 1 de abril de 2016, se deroga la disposición adicional única de la Ley 9/1998, que regula el **reembolso de las cuotas del IVA** a los agentes de aduanas en las operaciones de importación de bienes.

2. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.

La lista publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 11-11-2014 (C 396), viene a recoger aquellas monedas de oro que, durante el año 2015, se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial aplicable al oro de inversión contemplado en los artículos 140 y siguientes de la Ley 37/1992 del IVA.

3. Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta Orden en lo relativo al IVA, para el año 2015, mantiene el mismo contenido, en cuanto al importe de los módulos y las instrucciones para su aplicación, que el previsto en la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal Supremo. Sala de lo Social. Sentencia de 24 de septiembre de 2014. N° de recurso 1522/2013.

Nulidad de contrato administrativo a favor de la existencia de una relación laboral – Inclusión o no del IVA en la determinación del importe del salario regulador de la indemnización por despido improcedente.

Hemos creído conveniente incluir en el Boletín del IVA esta sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, no porque resuelva cuestiones tributarias -posibilidad que le estaría vedada a esa Sala, por corresponder al orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo-, sino porque en su resolución se han contemplado aspectos básicos de la aplicación del Impuesto.

Los hechos fundamentales sobre los que versa la sentencia se refieren a la suscripción de un contrato administrativo entre un ayuntamiento y una persona física para la prestación de servicios por parte de ésta al primero de asesoría técnico-urbanística. El objeto del contrato se remitía a una propuesta de licitación presentada previamente por la persona adjudicataria en la que se hacía constar las condiciones específicas en las que se llevaría a cabo la prestación, así como el importe total de los servicios (estando la cuantía del IVA incluido en dicho importe). Posteriormente, la adjudicataria del contrato entabló una demanda con el fin de lograr la declaración de laboralidad de su vínculo con el ayuntamiento.

De acuerdo con estos hechos, es importante destacar que el ayuntamiento demandado preparó su recurso de casación para unificación de doctrina, dejando al margen la cuestión relativa a la naturaleza del vínculo existente, discutiendo solo el modo en que la sentencia de instancia había calculado la indemnización, puesto que, para el cálculo del salario regulador, no descontó la suma correspondiente a la cuantía del IVA, que estaba incluido en el importe total de los servicios. En definitiva, lo que se discute es el importe del salario regulador de la indemnización por despido improcedente, y, en concreto, si debe incluirse en dicho importe la cuantía del IVA, debido a que la contratación formalmente administrativa fue declarada laboral.

Pues bien, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo estima finalmente el recurso de casación en su aspecto básico, basándose para ello en su precedente doctrina expuesta en sus sentencias de 20 de octubre de 2009 (número de recurso 6008/1988), de 9 de diciembre de 2009 (número de recurso 339/2009), y de 25 de mayo de 2010 (número de recurso 3077/2009), en la que, fundamentalmente, se destaca la incoherencia que sería mantener la nulidad del contrato administrativo a unos efectos – justificando la existencia de una relación laboral-, y proclamar su validez a efectos retributivos –aprovechando el importe previsto en dicho contrato como IVA para transformarlo en retribución de dicha relación laboral-.

Lo anterior tiene su apoyo en la naturaleza y tratamiento del Impuesto, en virtud de la cual considera el Alto Tribunal que *“la cuantía correspondiente al IVA [repercutido] no la percibe quien desarrolla servicios profesionales como contravalor de los mismos, sino que se trata de un impuesto recaudado por cuenta de la Hacienda Pública”*.

Ello permite al Tribunal Supremo concluir que *“la sentencia recurrida contiene una tesis errónea acerca de la naturaleza del IVA repercutido en supuestos de contratación administrativa. Ese importe carece de naturaleza retributiva, de modo que si posteriormente el vínculo se considera laboral no debe imputarse a salario, con las lógicas repercusiones a la hora de calcular eventuales indemnizaciones por despido”*.

2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de octubre de 2014. N° de recurso 473/2013.

Deducciones – Requisitos formales del derecho a la deducción – Deducción del IVA soportado en la adquisición de inmuebles – Posibilidad de deducir las cuotas del IVA efectivamente soportadas en ausencia de factura – Validez de la escritura pública como documento equivalente a la factura.

El Alto Tribunal se ha vuelto a pronunciar nuevamente en esta sentencia sobre la validez -en ausencia de factura- de una escritura pública de compraventa, como documento justificativo del derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de inmuebles.

En concreto, la operación controvertida en este caso se refería inicialmente a la compraventa de dos fincas urbanas. En el momento de proceder la entidad adquirente a la deducción de las cuotas del IVA derivadas de las entregas de las mismas, ésta no estaba en posesión de las correspondientes facturas al no haber sido expedidas por las partes vendedoras, si bien dedujo las cuotas del IVA al constar las mismas en las escrituras públicas protocolizadas por las compraventas. Derecho a la deducción que fue denegado por la sentencia de instancia. Decimos que la operación se refería “inicialmente” a la compraventa de dos fincas urbanas porque, del propio contenido de la sentencia, se constata que, en realidad, el objeto de la compraventa no eran unas fincas, sino la transmisión del negocio de gasolineras, esto es, la venta de la totalidad del patrimonio empresarial, operación excluida del gravamen por IVA.

La parte compradora recurrente promueve recurso de casación para la unificación de doctrina, apoyándose en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2011 (número de recurso 219/2008), en la que se admite la justificación de la deducción del IVA soportado mediante escritura pública, aunque no exista factura.

El Alto Tribunal inadmite, no obstante, el recurso de casación para la unificación de doctrina promovido por la entidad compradora, pese a reconocer que, tanto en la sentencia invocada como en la sentencia de 10 de marzo de 2014 (número de recurso 5679/2011), comentada en nuestro Boletín del IVA del pasado mes de marzo, se ha reputado *“conforme a derecho la deducción de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por un sujeto pasivo que no estaba en posesión de la correspondiente factura, pero solo si contaba con una escritura pública que contuviese todos los datos esenciales que en aquélla han de constar para acreditar fehacientemente la existencia de la operación gravada, salvaguardando de esta forma la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y su control por la Administración tributaria”*.

A nuestro juicio, y de acuerdo con lo expuesto en la propia sentencia en los fundamentos de derecho tercero y cuarto, las razones que llevan al Tribunal Supremo a inadmitir el recurso de casación son fundamentalmente las cuatro siguientes:

- a. No puede otorgarse eficacia a una escritura cuando, como es el caso que es objeto de examen, *“el Notario, solo da fe en el escritura de compraventa aportada de las afirmaciones que realizan los otorgantes del documento, pero no de su veracidad”*.
- b. Como se ha indicado anteriormente, si bien inicialmente la operación se refería a la compraventa de dos fincas urbanas, del propio contenido de la sentencia, se constata que, en realidad, el objeto de la compraventa no eran dichas fincas, sino la transmisión del negocio de gasolinera, esto es, la venta de la totalidad del patrimonio empresarial, operación excluida del gravamen del IVA.
- c. Está probado que las partes vendedoras no ingresaron el IVA que presuntamente habían cobrado de la entidad compradora.
- d. Tampoco se ha acreditado que la entidad compradora pagara a las entidades transmitentes las cantidades de IVA que figuran en las escrituras. Señala en este sentido el Alto Tribunal que *“en ambas escrituras consta, en lo que se refiere a este punto, que “La sociedad vendedora declara que ha retenido a la parte adquirente el IVA correspondiente, al tipo del 16%...”. Es evidente que dicha información no constituye prueba alguna del pago del IVA”*.

3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 6 de noviembre de 2014. Nº de recurso 3110/2012.

Concepto de empresario o profesional – Exención – Entrega de terrenos en curso de urbanización – Obligación por parte de la Administración tributaria de efectuar una regulación íntegra al contribuyente.

El objeto de esta sentencia del Tribunal Supremo versa sobre la aplicación o no de la excepción a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto en relación con la adquisición de dos fincas y su consideración o no como terrenos urbanizables o en curso de urbanización. Por lo tanto, se analiza la correcta deducción del IVA soportado por la recurrente como consecuencia de la adquisición de las mencionadas fincas.

En instancia inferior, el TSJ de Murcia consideró que la excepción a la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA exigía que el transmitente hubiera llevado a cabo actuaciones materiales de urbanización, circunstancia que a su juicio no concurría en el presente caso.

En este sentido, y en atención a lo dispuesto en su sentencia de 2 de abril de 2012 (recurso de casación nº 4842/2008), el Alto Tribunal señala que la determinación de la expresión "terrenos en curso de urbanización" resulta una cuestión controvertida, fundamentalmente, debido a la utilización de dos criterios distintos en su interpretación.

Así, el Tribunal Supremo recuerda que, con arreglo al criterio material, la expresión "en curso de urbanización" atiende a las operaciones materiales de transformación del terreno para dotarlo de los servicios que lo convierten en terreno apto para edificar. De esta manera, bajo esta interpretación, la exención del artículo 20.Uno. 20º de la Ley del IVA no resultaría de aplicación cuando las obras de urbanización hubieran comenzado efectivamente antes de la transmisión del terreno pudiendo en tal caso atribuir al particular transmitente la condición de empresario a efectos del IVA en virtud del artículo 5.Uno d) de la Ley del IVA.

En el presente caso, y de los hechos acontecidos, se da por probado que la transmitente no había dado comienzo material a la urbanización. Es por ello por lo que el Tribunal entiende procedente la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.20º, y no la excepción a la misma, prevista para la transmisión de terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

No obstante lo anterior, el Alto Tribunal entiende asimismo que es necesario traer a colación lo dispuesto en la sentencia de 5 de junio de 2014 (recurso de casación 947/2012) en la que el propio Tribunal señaló que, con arreglo al principio de seguridad jurídica, ha de protegerse la situación de quien, habiendo deducido el importe de una repercusión indebida, se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva.

Así pues, conforme a lo anterior, y dado que se reconoce que tal conclusión puede hacerse extensiva a aquellos casos en los que se produce una disminución del importe a devolver (tal y como ocurrió en el caso planteado), considera que la Inspección en esta situación en particular debió decantarse por la solución más favorable al contribuyente, esto es, declarar la improcedencia de la repercusión de las cuotas del IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia del derecho a la devolución del Impuesto. De lo contrario, manifiesta que asimismo se estaría ante una situación contraria a la neutralidad del impuesto y de proscripción del enriquecimiento injusto.

En conclusión, el Tribunal Supremo resuelve estimando la pretensión principal de la entidad recurrente, determinando la anulación de la sentencia previa del TSJ, ordenando la anulación de la liquidación girada y de la resolución del TEAR que la confirmó, así como instando que aquélla sea sustituida por otra en la que se tengan en cuenta sus consideraciones.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 7259/2012, de 23 de octubre de 2014.

Prohibición del efecto vertical descendente en la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1.a) LIVA, en su redacción anterior a la reforma de la Ley 4/2008.

En el presente supuesto, el TEAC se pronuncia acerca de la posibilidad de que el Estado inste frente a un particular la aplicabilidad directa de una Directiva de la Unión Europea (efecto directo vertical descendente) para no aplicar la normativa interna.

La cuestión de fondo versa sobre si una transmisión de inmuebles realizada en el ejercicio 2006 puede acogerse al supuesto de no sujeción al IVA del artículo 7.1º de la LIVA.

En el artículo 7.1º.a) LIVA, en su redacción anterior a la modificación efectuada por la Ley 4/2008 se establece que “*No estarán sujetas al impuesto: 1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos: (...) a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.*”

Asimismo, el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, establece que “*Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.*”

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”

Haciendo uso de la interpretación que sobre la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes ha efectuado el TJUE en la sentencia de 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497/01, Zita Modes), la Administración Tributaria regulariza la situación del obligado tributario por considerar que no procede la aplicación de la no sujeción prevista en el artículo 7.1º.a) LIVA, por cuanto en la operación objeto de controversia no se transmite una actividad económica autónoma.

En relación con la aplicabilidad del denominado efecto directo se ha pronunciado este Tribunal entendiendo que “*La doctrina del efecto directo, aquí sucintamente descrita, puede adoptar dos manifestaciones distintas. El*

efecto directo horizontal y vertical. El efecto directo horizontal se produce cuando la invocación del derecho comunitario por los particulares tiene por finalidad la reivindicación de derechos y obligaciones ante o frente otros particulares, es decir, entre ciudadanos que se sitúan en un mismo plano, de ahí su denominación. Por su parte el efecto directo vertical tiene lugar cuando la invocación del derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha transpuesto una directiva en plazo o la ha transpuesto indebidamente. Como se observa es el particular el sujeto activo que pretende la defensa de sus derechos frente a un incumplimiento del Estado. Es por ello que a este principio se le califica de efecto directo vertical ascendente en contraposición al efecto directo vertical descendente o inverso, es decir aquél en que es el Estado el que hace valer el derecho comunitario frente a los particulares.

Y es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa.

El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.”

En base a la doctrina expuesta, el TEAC considera que la regularización efectuada por la Administración no es conforme a Derecho puesto que determina la aplicación de la normativa comunitaria, y de la interpretación que sobre la misma efectúa el TJUE, en el supuesto particular objeto de revisión, vulnerando la interdicción del efecto directo vertical descendente, ya que la Administración Tributaria realiza una interpretación del artículo 7.1º LIVA, en base a la que realiza el TJUE del artículo 19 Directiva 2006/112/CE en su sentencia de fecha 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497/01, Zita Modes), en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización.

El TEAC reitera de este modo una vez más, apoyándose en jurisprudencia del TJUE, la prohibición de la aplicación del efecto directo vertical descendente en perjuicio de los particulares, estimando la consideración de la operación controvertida como no sujeta a IVA.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2515/2012, de 23 de octubre de 2014.

Concepto de empresario o profesional – Urbanizadores de terrenos ocasionales – Requisitos para la adquisición de la condición de sujeto pasivo – Realización de obras físicas – Gastos administrativos.

En el presente supuesto, el TEAC se pronuncia acerca la condición como sujetos pasivos/empresarios a efectos del IVA de los transmitentes de fincas rústicas incluidas en un plan de urbanismo, respecto del que no se han realizado todavía obras físicas de transformación de terrenos, a efectos de decidir sobre la sujeción a este impuesto de la operación, que es la forma en la que han procedido las partes, o de su sujeción al ITP.

El artículo 5 de la LIVA al definir el concepto de empresario incluye a *“Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente”*.

No obstante, en su párrafo Dos considera que las actividades empresariales o profesionales se entienden iniciadas desde el momento en el que se adquieren los bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, precisando que: *“Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 31 de octubre del 2007, al decir que *“En definitiva, así como la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen indicios suficientes de que los bienes adquiridos se van a destinar al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de igual manera dicha condición se pierde cuando concurren circunstancias igualmente objetivas que indican que no va a desarrollarse actividad empresarial o profesional alguna. Entre estas circunstancias, y citando de nuevo la jurisprudencia del TJCE, (apartados 10 y 21 de la sentencia de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz), se encuentran, entre otras, “la naturaleza de los bienes de que se trate y del período transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo”*.

Para la Administración los propietarios adquieren la condición de urbanizadores de terrenos y, por tanto, de sujetos pasivos del IVA, cuando sufragan los gastos destinados a la transformación física del terreno, ya que en este momento se entiende que el terreno se encuentra en curso de urbanización; el Tribunal Supremo considera por su parte, que los propietarios adquieren la condición de urbanizadores desde el momento en que se hayan incorporado a los terrenos al menos parte de los costes de urbanización, por tanto, si un sujeto transmite un terreno (no afecto a ninguna actividad) ya en curso de urbanización, pero sin soportar los costes derivados de la misma, que recaen sobre el adquirente, la condición de

urbanizador se le atribuirá al adquirente y, por tanto, la operación no se encontrará sujeta al IVA.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo cabe distinguir dos situaciones:

- Los terrenos no se encuentran previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras: en este caso, el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos "administrativos". Sólo de esta forma se convierte en urbanizador a los efectos del artículo 5.Uno.d) de la LIVA.
- Los terrenos ya se encontraban en curso de urbanización, habiendo iniciado las obras su titular anterior: en esta situación, su actual titular podrá convertirse en promotor (no urbanizador) y, por tanto, en empresario, mediante la asunción de gastos derivados del planeamiento urbanístico.

El TEAC sigue la doctrina del TS, modificando la interpretación que previamente mantenía, por tanto, ante una transmisión de terrenos rústicos, en la que (i) no queda acreditada la anterior condición de sujetos pasivos del IVA de los vendedores, (ii) ni se ha iniciado un proceso de urbanización con intervención de los vendedores antes de su venta, (iii) ni se han devengado por esta causa a su cargo gastos, debe considerarse la no sujeción de la operación al IVA al no tener los transmitentes la condición de sujetos pasivos/empresarios del impuesto.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4942/2012, de 23 de octubre de 2014.

Devolución a no establecidos – Requisito del lugar de realización de las operaciones.

En el presente supuesto, el TEAC se pronuncia acerca del lugar de realización de una operación que realiza una entidad dedicada a la prestación de servicios publicitarios establecida en el TAI para un destinatario establecido en Canarias, que solicita la devolución del IVA soportado por el procedimiento especial para no establecidos del artículo 119 de la LIVA.

Por la citada operación se repercutió IVA al entenderse que se trataba de una entrega de bienes ya que el objeto de la misma era *“la elaboración de unos catálogos que nos fueron entregados en el territorio de aplicación del impuesto (en relación al IVA), y por tanto no se les aplica el artículo 69 de la Ley de IVA, sino el 68, que dispone que dispone que las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en*

el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.”.

No obstante, el TEAC entiende que no nos hallamos ante una entrega de bienes sino ante una prestación de servicios ya que de la descripción contenida en las facturas aportadas por el reclamante cuya devolución solicita, no se deduce que el objeto de las mismas sea una entrega de bien, sino que se refieren a prestaciones de servicios de impresión, envío de correos, envío de *mailing*, entre otros. Por lo que el lugar de realización de la operación sería Canarias y no debería haberse repercutido IVA por la misma.

Por tanto, al ser un IVA indebidamente repercutido, el procedimiento para su devolución no sería el del artículo 119 de la LIVA.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2609-14, de 6 de octubre de 2014.

Sujeción al IVA y tipo impositivo aplicable a los servicios prestados por una sociedad mercantil de titularidad municipal.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA y el tipo impositivo aplicable en su caso en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante es una sociedad de titularidad municipal, estando suscrito el 100% de su capital social por un Ayuntamiento.

Su objeto social hasta 2004 ha sido organizar y prestar el servicio público de limpieza municipal, tanto de recogida domiciliar de basuras como de limpieza viaria, su coordinación con otros sistemas de limpieza de cualquier clase que de un modo principal o determinante sirvan necesidades de la ciudad, así como la eliminación o transferencia de los residuos sólidos urbanos, incluidas plantas o estaciones de depuración. La entidad consultante se ha venido aplicando la bonificación del 99% a la parte de la cuota íntegra derivada de estos servicios.

En el ejercicio 2004, el Ayuntamiento ha decidido, sin contraprestación de ningún tipo, que la entidad consultante sea la que gestione, emplee a trabajadores, realice los gastos necesarios, y quede en poder de los beneficios que se puedan derivar por la prestación de los servicios de estacionamiento del tráfico en vía urbana (ORA), de los aparcamientos subterráneos propiedad municipal, y se encargue de prestar el servicio de retirada de vehículos de vías urbanas (grúa municipal) y su posterior depósito y vigilancia. En consecuencia, la entidad consultante ha procedido a ampliar el objeto social, incluyendo la gestión de estacionamientos y aparcamientos públicos, incluidos los limitados y controlados mediante

aparatos expendedores en la vía pública, grúa municipal y depósitos de vehículos.

En primer lugar, en virtud de lo establecido expresamente en el artículo 5 de la Ley del IVA la DGT establece que la entidad consultante, entidad mercantil, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA cuando “ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad”.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la entidad consultante es una sociedad mercantil íntegramente dependiente de un Ayuntamiento, considera la DGT que es necesario analizar dentro del ámbito general de su actuación empresarial la sujeción al Impuesto de las operaciones cuyo destinatario sea el mismo.

Es por ello que la DGT analiza en este punto lo establecido en el artículo 7.8º de la Ley del IVA (correlativo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE) que establece la no sujeción al IVA de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Esto no será de aplicación cuando estos Entes públicos actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, sociedades mercantiles.

El mismo artículo detalla una serie de prestaciones de servicios y entregas de bienes que sí estarán sujetas al Impuesto con independencia de que las mismas sean realizadas por un Ente público.

Este artículo es interpretado en base a lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) que establece que la no sujeción al IVA de los servicios prestados por Entes públicos tiene que determinarse considerando los siguientes extremos:

- 1º Los servicios han de ser realizados por Entes u organismos de derecho público.
- 2º Los servicios han de realizarse en el ejercicio de una función pública y que el Ente público actúe en su calidad de sujeto de derecho público.

La aplicación conjunta de ambos requisitos a la actividad de la Administraciones públicas, permite aislar la parte de la misma que, por su marcado carácter no empresarial, resulta ajena al Impuesto.

Además, hay que valorar también los siguientes extremos:

- a. Desde un punto de vista jurídico, hay que excluir las actuaciones realizadas por la Administración al margen del derecho administrativo.
- b. Si la función desarrollada por un ente o Administración pública se ejerce en competencia con los particulares, hay que determinar si la no sujeción de esta función podría generar distorsiones en la competencia.

- c. La actividad desarrollada tiene que ser distinta de las actividades listadas en los artículos 7.8º de la LIVA.

No obstante, hay que tener en cuenta que el ayuntamiento y la sociedad de titularidad pública que presta los servicios están sujetos en sus actividades al derecho administrativo.

Pues bien, hay que analizar los criterios jurisprudenciales emanados reiteradamente del Tribunal Supremo (en adelante, TS) y del TJUE para determinar si las actuaciones están sujetas al IVA o no.

Por un lado, desde el punto de vista comunitario, teniendo en cuenta la Directiva 2006/112/CE, en su artículo 9.1, el requisito fundamental que hay que analizar es el carácter independiente que dicha entidades pueden tener en relación con el ente territorial que las ha creado y del que dependen.

En este sentido y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, del TS, *“las entidades íntegramente participadas por ayuntamientos y dedicadas a la gestión de servicios propios del ente territorial, no son sino órganos técnicos-jurídicos de éste último.”*

Pues bien, de acuerdo con lo anterior y con el criterio adoptado por la DGT en la consulta vinculante V0335-12 de 15 de febrero de 2012, los servicios prestados por una sociedad mercantil de titularidad municipal (u órgano técnico-jurídico de un ente público) al Ayuntamiento no serán sujetos al IVA exclusivamente en los casos en que el destinatario de los servicios sea el Ente público (el Ayuntamiento) del que depende o bien otras persona o entidades que dependan íntegramente del mismo.

5. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2630-14 y V2631-14, de 7 de octubre de 2014.

Asociación sin ánimo de lucro – Organización de congresos – Exención del IVA

En las presentes contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención del IVA en los siguientes supuestos de hecho:

- a. *“La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro que tiene como fines el fomento, la promoción y la mejora de la puericultura y que cumple los requisitos legales para aplicar la exención del Impuesto prevista en el artículo 20.uno.12º de la Ley 37/1992.*

La entidad va a organizar la participación agrupada de sus asociados en ferias y exposiciones de carácter comercial, cobrando a los mismos una contraprestación distinta de la fijada en sus estatutos.

- b. *La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro dedicada al estudio teórico y práctico de la especialidad de otorrinolaringología. Para el cumplimiento de sus fines organiza habitualmente cursos y congresos cuya temática es la señalada especialidad, percibiendo de los asistentes un precio de inscripción que puede variar según se tenga o no la condición asociado.*

Dicha inscripción da derecho a acceder a dichos eventos así como a la entrega de la documentación del curso, cafés de trabajo y acceso a la exposición comercial si la hubiere.”

La DGT sigue el mismo esquema de contestación en ambas consultas. En primer lugar, comienza analizando la exención del artículo 20.º de la Ley de IVA, exención que está condicionada a los siguientes requisitos; (i) que se trate de actividades realizadas exclusivamente para el cumplimiento de sus finalidades sindicales, políticas, cívicas, religiosas, patrióticas o filantrópicas, (ii) que tengan por destinatarios a sus asociados y (iii) por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en estatutos.

Sin embargo, aquellas operaciones realizadas para los asociados por las que se les facture un precio independiente de la cuota anual fijada en estatutos no pueden beneficiarse del supuesto de exención recogida en dicho artículo. Del mismo modo, no resultara aplicable esta exención a aquellas actividades realizadas para terceros.

Por consiguiente, en ambos supuestos de hecho, concluye la DGT que la exención del artículo 20.º de la Ley del IVA no es aplicable dado que en ambos supuestos de hecho se cobra una contraprestación distinta a la cuota anual.

Continúa la DGT analizando el artículo 20.º de la Ley del IVA para determinar si la exención recogida en el mismo podría ser de aplicación. Este artículo establece que están exentas determinadas prestaciones de servicio (entre ellas la organización de exposiciones y manifestaciones similares) cuando estén prestadas por entidades de Derecho Público o por entidades privadas de carácter social.

A estos efectos, el mismo artículo 20, en su apartado Tres, establece que serán entidades privadas de carácter social aquellas en las que concurren los siguientes requisitos:

- a. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios en actividades exentas de idéntico fin.
- b. Los cargos de presidente, patrono o representante legal no deben ser retribuidos y no deben tener interés alguno en los resultados económicos.

- c. Los socios y sus allegados (cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado) no podrán ser destinatarios ni gozar de condiciones especiales en la prestación de servicios.

Sin embargo, con independencia de que se cumplan estos requisitos, puntualiza la DGT que esta exención será aplicable siempre y cuando los congresos organizados puedan considerarse como servicios culturales o de difusión cultural, entre los que han de incluirse los congresos médicos.

Por el contrario, dicha exención no será aplicable en los congresos de carácter comercial, entendiéndose como ferias o congresos de carácter comercial aquellas ferias que tengan por objeto la promoción de los bienes o servicios de los participantes. Estas ferias o congresos de carácter comercial estarán sujetas al IVA.

No obstante, el artículo 91.uno.2.9º de la Ley regula la aplicación del tipo impositivo reducido del 10% a ferias y exposiciones de carácter comercial siempre que los siguientes requisitos se cumplan:

- a. Debe tratarse de servicios prestados en el marco de ferias y exposiciones de carácter comercial.
- b. Los servicios deben ser prestados por el promotor de la feria o exposición con independencia de la naturaleza pública o privada del mismo y del destinatario de tales servicios.

A estos efectos, tiene la consideración de organizador de una feria o exposición la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que tal feria o exposición se celebre.

6. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2632-14, V2633-14 y V2634-14, de 7 de octubre de 2014.

Congresos médicos – cuotas de inscripción – carácter comercial – establecimientos privados de carácter social.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que a efectos del IVA resulta aplicable en los siguientes supuestos de hecho:

- A. *“La entidad consultante viene organizando congresos médicos cobrando ella misma las cuotas de inscripción.”*
- B. *“La entidad consultante es una sociedad limitada dedicada a la formación médica hospitalaria así como servicios de relaciones públicas a empresas y particulares y la organización de toda clase de eventos.”*

Entre ellos organiza congresos médicos destinados a los profesionales de la medicina para conocer nuevas técnicas y nuevos medicamentos.”

La DGT inicia su análisis haciendo referencia a lo dispuesto en el artículo 5, de la Ley del IVA, en lo relativo al concepto de empresario o profesional y en virtud del cual ostentan la condición de empresario o profesional, entre otros, quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales actividades aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Determinada la sujeción al Impuesto de tales actividades objeto de consulta, la DGT continúa su análisis con la posible exención recogida en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA, el cual dispone que estarán exentas las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- La organización de exposiciones y manifestaciones similares.”.

No obstante lo anterior, la DGT trae a colación que de acuerdo con el precepto comunitario, de la Directiva 2006/112/CE dichas prestaciones de servicios estarán exentas: “cuando sean realizadas por Entidades de Derecho Público o por otro organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.”

Por lo tanto, las exposiciones y manifestaciones similares a las que se refiere el artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA, son aquellas que puedan considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura, entre las que han de incluirse los congresos médicos.

A efectos de lo dispuesto, la DGT señala que en el artículo 20, en su apartado 3, se define la consideración de entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, siendo aquellos en los que concurren los siguientes requisitos:

- Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

- Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios -principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Por lo que el carácter cultural o comercial de una feria o exposición dependerá de la finalidad u objeto de la misma, de forma que tendrán carácter comercial aquellas ferias o exposiciones que tengan por objeto la promoción de los bienes o servicios de los participantes.

Teniendo en cuenta lo anterior, la finalidad del congreso objeto de consulta podría llegar a tener un relevante contenido comercial. En este caso, la DGT precisa que de conformidad con artículo 91, apartado uno.2, número 9º, de la Ley 37/1992 tributarán al tipo reducido del 10 por ciento: “ las exposiciones y ferias de carácter comercial.”

En base a lo anterior, la DGT concluye que el servicio de organización del congreso, así como el acceso a los mismos efectuado por la consultante quedará gravado al tipo general del 10 por ciento, siempre que este tenga la consideración de un evento comercial en los términos descritos en esta contestación, con independencia de que la entidad consultante tenga la consideración de establecimiento privado de carácter social.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2640-14, de 7 de octubre de 2014.

Arrendamiento de vehículos – Contrato de seguro con franquicia – Sujeción pagos realizados.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de los pagos realizados por arrendatarios de vehículos sin conductor, bajo determinadas circunstancias, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante tiene por objeto social el arrendamiento de vehículos sin conductor. El arrendatario será responsable de los daños al vehículo o su reparación total o parcial, responsabilidad que se determinará por criterios objetivos. No obstante, el arrendatario podrá disminuir su responsabilidad mediante la contratación de un seguro con franquicia.”

En primer lugar, la DGT recuerda que el pago de la prima de seguro de un vehículo, de acuerdo con el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA es una operación sujeta y exenta del Impuesto, siendo la indemnización que

recibirá por la compañía aseguradora, en principio, una operación no sujeta al IVA.

Una vez señalado lo anterior, la DGT analiza como primera cuestión la sujeción o no al IVA, de los pagos que un arrendatario debe satisfacer como consecuencia del daño, colisión o robo del vehículo arrendado.

En este sentido y en base a su reiterada doctrina y a la jurisprudencia comunitaria (asuntos C-215/94 y C-384/95) la DGT plantea, con carácter general, en relación con estos importes, se deberá analizar si el importe satisfecho se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o bien con una indemnización que tenga por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios sobre un bien.

De acuerdo con lo dispuesto por la consultante, resulta que en caso de daños al vehículo el usuario deberá abonar tanto los gastos de reparación del vehículo como cualquier otro gasto y coste que se deriven de tales daños como costes de transporte y/o remolcado y así como el lucro cesante derivado.

En consecuencia, la DGT concluye esta primera cuestión determinando que los pagos realizados por el usuario del vehículo son la contraprestación de los costes anteriormente citados, por lo que los mismos responden a operaciones sujetas al Impuesto.

La DGT, como segunda cuestión analiza si la franquicia que en caso de siniestro deberá abonar un usuario contratando una prima de seguros mayor, supone o no el pago de una indemnización de daños y perjuicios.

En este punto la DGT señala que teniendo en cuenta las propias condiciones generales del contrato “la protección adicional exime parcialmente de la responsabilidad económica por daños al vehículo” por lo que la parte no eximida de responsabilidad es la que se cuantifica en el importe de la franquicia, y por lo tanto, el abono de la misma debe considerarse como una operación sujeta al Impuesto.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2680-14, de 8 de octubre de 2014.

Sujeción al IVA – Indemnización – Comisión por cancelación anticipada - Operación de leasing.

A través de esta contestación, la DGT se pronuncia sobre la sujeción al IVA de la comisión abonada por la consultante por la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero.

En primer lugar, la DGT señala que es doctrina de ese centro directivo que las penalizaciones abonadas como consecuencia de la resolución anticipada de contratos de arrendamiento financiero no se encuentran sujetas al IVA cuando las mismas tengan carácter indemnizatorio.

En este sentido, de la información aportada, la DGT entiende que la comisión que va a abonar la consultante por la cancelación anticipada del contrato de leasing no se puede calificar como una prestación de servicios por parte del arrendador.

Sobre la base de lo anterior, se concluye que dicha comisión tiene una naturaleza indemnizatoria por la cancelación anticipada del contrato de arrendamiento financiero y no constituye en ningún caso contraprestación alguna de operación sujeta al IVA. Por lo tanto, el arrendador no deberá repercutir el IVA a la consultante, que únicamente estará obligada al pago de dicha indemnización.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2683-14, de 8 de octubre de 2014.

Sujeción al IVA – Transmisión de vivienda – Arrendamiento con opción de compra.

La DGT analiza la posible sujeción al IVA de la transmisión de la vivienda en relación con el siguiente supuesto de hecho: *“La entidad consultante es promotora de un edificio de viviendas que finalizó en enero de 2008. En noviembre de 2009 suscribe un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre una vivienda. En septiembre de 2012 se rescinde dicho contrato sin ejercer la opción de compra. Finalmente, en diciembre de 2013 se perfecciona la venta de la vivienda a un tercer comprador”.*

Por tanto la consulta hace referencia a la actividad de promoción de viviendas que se destinan, una vez finalizada su construcción y ante las dificultades para su venta, a la actividad arrendadora con opción de compra.

De acuerdo con la doctrina mantenida por la DGT, el arrendamiento de viviendas promovidas por la entidad consultante estará, en principio, sujeto y no exento del IVA.

La DGT entiende que de acuerdo con el tenor literal del apartado 22º del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, la intención del legislador era que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial agote la primera entrega, pero, a la vez, ha optado por establecer la cautela de que dicho uso no se compute cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

No obstante, cabe destacar que dicho precepto se refiere de forma expresa al uso en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

La DGT menciona la aplicación de la exclusión de la exención recogida en el artículo 20.Uno.23 letra d), concluyendo en base al mismo y a diversas consultas que el uso de la vivienda en el marco de contratos de arrendamiento con opción a compra, independientemente del periodo de vigencia y la posible sucesión de los mismos, no puede agotar la primera entrega de vivienda.

De acuerdo con la conclusión anterior, la DGT determina que la entrega de la vivienda por el promotor vendedor tiene la consideración siempre de primera entrega, sin que se considere que ha existido una entrega anterior por el hecho de que la vivienda ya haya sido objeto de un arrendamiento con opción de compra anterior, en el que dicha opción no fue ejercitada por su titular.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2685-14, de 8 de octubre de 2014.

Tipo impositivo aplicable – Organización de congresos médicos y culturales.

A través de esta contestación a consulta, la DGT aclara la consulta con número de referencia V2261-11, de 27 de septiembre de 2011, en relación con el tipo impositivo aplicable a la organización de congresos y exposiciones que realiza la consultante, tanto en España como en otros países, generalmente de carácter médico y, en ocasiones, de carácter cultural, lúdico o financiero.

En primer lugar, la DGT analiza la posible exención de los servicios de organización de congresos prestados por la consultante, de acuerdo con el artículo 20.Uno.14º. En este sentido, la DGT entiende que los congresos médicos se pueden incluir como un servicio cultural o de difusión de la cultura. Sin embargo, subraya la necesidad para poder aplicar la exención que los mismos sean prestados por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social.

De la información aportada en el supuesto de hecho, la DGT no puede determinar si la asociación consultante cumple con los requisitos recogidos en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del IVA para ser considerada como de carácter social, por lo que tampoco puede determinar la aplicación de la exención a los servicios de referencia.

Independientemente de lo anterior, la DGT señala que este tipo de congresos médicos de carácter multidisciplinar suelen contar con el patrocinio y la financiación de laboratorios comerciales y empresas farmacéuticas, con lo que pueden tener una finalidad mayoritariamente

comercial, en cuyo caso no estarían exentos los servicios prestados por la consultante.

De acuerdo con lo anterior, la DGT aclara la posibilidad de aplicar el tipo reducido del 10 por ciento, de conformidad al número 9º del artículo 91.Uno.2 a las exposiciones y ferias de carácter comercial.

En relación con la aplicación del tipo reducido, es doctrina mantenida por la DGT que los servicios que, prestados por los promotores de tales eventos, quedarían sujetos al mismo serán los consistentes en el alquiler o cesión del espacio necesario, dentro de la feria o exposición a los participantes, instalación o decoración de los stands, cesión de mobiliario, electricidad, servicios de telecomunicaciones, cesión de personas auxiliar, publicidad y demás servicios que se presten a dichos participantes o, en su caso, a los visitantes como el servicio de acceso, y sean necesarios para su normal desarrollo.

Señala la DGT dos requisitos necesarios para que proceda la aplicación del tipo reducido en estos casos, por un lado que se trate de servicios prestados en el marco de ferias o exposiciones de carácter comercial, y por otro, que sean prestados por el promotor de las mismas.

Aclara asimismo que se entiende por organizador de una feria, entendiéndose como tal a la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que la feria o exposición se celebre.

Por tanto el tipo impositivo reducido no será aplicable a los servicios que se efectúan por otras entidades no promotoras de la feria o exposición, en cuyo caso tributarán al 21%.

Sobre la base de lo anterior, la DGT concluye que, de considerarse un evento comercial, el servicio de organización del congreso, así como el acceso a los mismos efectuado por la consultante quedará gravado al tipo reducido del 10 por ciento.

En caso que el congreso tuviera una finalidad cultural o de difusión de la cultura, el servicio de acceso al mismo, estará exento de IVA.

11. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2682-14 y V2694-14, de 8 y 9 de octubre de 2014, respectivamente.

Transmisión del patrimonio empresarial – Consideración como operación no sujeta al IVA cuando no se transmiten los inmuebles donde se desarrolla la actividad, siendo éstos cedidos en arrendamiento.

En las citadas contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre la no sujeción al IVA de la transmisión del patrimonio empresarial de las consultantes.

La actividad empresarial desarrollada por los consultantes se refería en la primera de las contestaciones a un negocio de salón de belleza y a la de comercio al por mayor de tejidos por metros y textiles de hogar. En ambos supuestos, se transmitía la totalidad de los elementos afectos a la actividad empresarial, a excepción del local donde ambas eran realizadas, que eran no obstante cedidos en arrendamiento a los adquirentes.

En primer lugar, la DGT, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y la doctrina que había venido manteniendo en anteriores contestaciones, subraya la importancia que tienen los locales en donde se realizaba la actividad empresarial en las transmisiones de referencia. De este modo, concluía la DGT que, bajo determinadas circunstancias, los elementos transmitidos desvinculados del inmueble donde radicaban no podrían desarrollar independientemente y aisladamente la actividad empresarial, constituyendo estos inmuebles un elemento consustancial y necesario para la misma.

No obstante, y a la luz de la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011 caso C-444/10, Christel Schriever, la DGT matiza el criterio establecido en anteriores consultas vinculantes.

En la citada sentencia, el TJUE establece que, en relación con la calificación de una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes como una operación no sujeta al IVA y una vez que se ha determinado la necesidad de la transmisión del inmueble, esta última transmisión puede sustituirse por la mera cesión de dicho inmueble o su puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad.

Sobre la base de lo anterior, la DGT concluye en ambos supuestos consultados que, con base en la citada sentencia del TJUE, la no transmisión del local en donde se ejercía la actividad empresarial no impide la aplicación del supuesto de no sujeción, ya que dicho inmueble será arrendado por el adquirente. Así, la DGT declara no sujetas al IVA dichas transmisiones.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2715-14, de 10 de octubre de 2014.

Modificación de la base imponible – Concurso de acreedores – Unión Temporal de Empresas como destinataria de los servicios.

En la contestación a esta consulta, la DGT se pronuncia sobre la posibilidad de modificar la base imponible a través del procedimiento previsto en el artículo 80.Tres de la Ley del IVA, como consecuencia del impago de unas facturas por una las sociedades participadas de una UTE con la que la consultante había contratado la prestación de servicios, habiendo entrado dicha sociedad en situación concursal.

La DGT aborda su análisis analizando los requisitos para poder proceder a la modificación de la base imponible recogidos en el citado artículo 80.Tres de la Ley del IVA. En particular, señala que la modificación puede llevarse a cabo en caso de que el destinatario de esa operación sea declarado en concurso de acreedores.

En este sentido, se debe considerar que el destinatario es aquel para quien el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto, que ocupa la posición de acreedor en la obligación en la que el empresario o profesional sujeto pasivo es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación. Subraya la DGT que dicha condición se debe analizar con independencia del beneficiario real de dichas operaciones.

De acuerdo con el criterio anterior, la DGT entiende que el destinatario de los servicios prestados por la consultante es la UTE, quien tiene la condición de sujeto pasivo respecto de las operaciones que la misma realice.

No obstante, considera la DGT que dado que la UTE es una entidad sin personalidad jurídica propia, no puede ser declarada en concurso de acreedores, por lo que no resulta procedente la modificación de la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la LIVA cuando aquella sea la destinataria de la operación, aun cuando alguno de sus miembros se encuentren en situación concursal.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2720-14, de 10 de octubre de 2014.

Servicios educativos – Servicios prestados por vía electrónica – Aplicación de la exención relativa a servicios educativos – Prorrata – Operaciones intracomunitarias.

Con motivo de la consulta acerca del tratamiento a efectos del IVA de un servicio de un buscador de internet situado en Irlanda, la DGT se pronuncia

sobre el tratamiento a efectos de dicho Impuesto de las prestaciones de servicios educativos que realiza la consultante, quien también imparte cursos por internet.

En primer lugar, la DGT considera de especial importancia en este supuesto de hecho determinar el alcance y distinguir entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica de cara a determinar tanto la regla de localización aplicable al servicio como la posible exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta.

En este sentido, la DGT analiza el Reglamento de la UE nº 282/2011 de aplicación de la Directiva de IVA establece que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, no abarcarán los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica. Adicionalmente, la citada Directiva matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para ser calificada como servicio electrónico aquella que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales.

No obstante, la DGT considera que de la escasa documentación aportada por la consultante, no puede concluirse si los servicios prestados por esta tienen la calificación de servicios de enseñanza prestados a través de una vía electrónica, los cuales podrían estar exentos del IVA, o de servicios prestados vía electrónica, a los que no cabría aplicar exención alguna.

Por lo tanto, la DGT se limita a ofrecer determinados ejemplos en los que determinadas prestaciones de servicios puedan calificarse de una u otra forma. En este sentido, señala dicho centro directivo que:

“ (...) debe tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un servicio prestado por vía electrónica, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesorio al suministro o al acceso a los contenidos y programas. Por el contrario, constituye un servicio educativo la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos”.

A continuación, la DGT señala los requisitos que deben concluir para poder aplicar la exención de servicios educativos regulada en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA, en el caso de que los servicios prestados pudieran calificar como servicios educativos, destacando la necesidad de que las

actividades realizadas sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios y que dicha enseñanza suponga la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes.

De acuerdo con lo anterior, establece la DGT cuando los servicios prestados por la consultante no tuvieran la consideración de servicios prestados por vía electrónica, estarán exentos del IVA cuando las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2832-14, de 20 de octubre de 2014

Inversión sujeto pasivo – promoción inmobiliaria – ejecuciones de obras.

A través de esta resolución, la DGT resuelve diversas cuestiones tributarias en relación con los hechos que se describen a continuación:

“La entidad consultante, cuya principal actividad es la promoción inmobiliaria, suscribe contratos parciales con otros empresarios para las obras de construcción de un edificio, entre los cuales figura la colocación de muebles de cocina y electrodomésticos.”

En la presente consulta, la DGT analiza la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del IVA. A este respecto hace referencia a la ya conocida, consulta vinculante número V2853-12 en la que se recoge, entre otras, el supuesto planteado por la consultante.

De acuerdo con lo recogido en la consulta referida, la regla de inversión del sujeto pasivo derivada de la aplicación del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del IVA será de aplicación siempre y cuando se cumplan determinados requisitos. En este sentido, el primero de ellos hace referencia a que la obra haya sido calificada como de construcción, rehabilitación de edificios o de urbanización de terrenos. En segundo lugar, se requiere que el contrato que se deriva de la obra tenga consideración de ejecución de obras y, por último que el destinatario de las obras actúe en su condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

En relación con la cuestión planteada, la DGT matiza que no cabe la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo cuando la actividad consista en el suministro de bienes que vayan a ser objeto de instalación y montaje en edificaciones que ya se encuentren terminadas o cuando dichas obras no sean objeto de rehabilitación.

Por el contrario, como sucede en el caso planteado, sí que sería de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo cuando el suministro e

instalación de los bienes se realice en edificios de nueva construcción, para el empresario promotor de la misma.

Asimismo recuerda la DGT la obligatoriedad de que los bienes suministrados sean objeto de instalación y montaje a efectos de que éstas tengan la consideración de ejecución de obra. Por consiguiente, concluye la DGT que tendrán la consideración de ejecución de obra inmobiliaria la instalación y montaje de electrodomésticos siempre y cuando no consista en la mera disposición de los bienes en las dependencias del cliente y la empresa (instaladora) se obligue a la obtención de un determinado resultado.

En referencia al tipo impositivo aplicable a dichas ejecuciones de obras, la DGT de acuerdo con lo dispuesto en el art. 91.Uno.3.1º de la Ley establece que será de aplicación el tipo reducido. En este sentido el ordinal 2º del anterior artículo recoge también como supuesto de aplicación del tipo reducido las ventas con posterior instalación de armarios de cocina y de baño, así como de armarios empotrados.

Sin embargo, dicho artículo no recoge la aplicación del tipo reducido a las entregas de electrodomésticos con los que pudiera ir dotado el edificio objeto de la ejecución de obra, tributando las mismas al tipo impositivo general.

En consecuencia con todo lo anterior la DGT resuelve que sería de aplicación la regla de inversión de sujeto pasivo recogida en el art. 84.Uno.2º.f. de la Ley del IVA en el suministro con instalación de muebles de cocina y electrodomésticos en una vivienda de nueva construcción para un empresario profesional a efectos del IVA.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2851-14, de 21 de octubre de 2014

Reglas de localización de las prestaciones de servicios – Sujeción de servicios de abogacía – No establecido – Rectificación de contestación a consulta.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de la prestación de servicios de un abogado a personas físicas norteamericanas:

“Un abogado presta servicios de asesoría jurídica a beneficiarios, personas físicas, norteamericanos, en relación a una herencia causada por un español en la que se repartían fondos depositados en un banco también español.”.

La presente contestación rectifica y anula la consulta vinculante número V1549-14 de fecha 12/06/2014.

En la consulta rectificadora la DGT consideró, por error, prestados en territorio de aplicación del Impuesto los servicios de abogacía, de acuerdo con lo establecido en los apartados uno y dos del artículo 69 y en el apartado dos del artículo 70 de la Ley del IVA.

En esta nueva contestación, la DGT comienza su análisis recordando que a tenor del artículo 69.Dos de la Ley del IVA no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran en dicho artículo, siempre y cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad. En concreto, en el apartado d) de dicho artículo se recogen los servicios de abogacía.

Siendo pues el caso de un destinatario persona física no establecido en la Comunidad, la DGT concluye que los servicios prestados por el abogado a personas físicas norteamericanas para presentar el Impuesto sobre Sucesiones en España estará no sujeto al Impuesto sobre el Valor añadido, no siendo de aplicación la llamada regla de uso efectivo establecida en el artículo 70.dos de la Ley del IVA.

IV. World WAT News

World Trade Organization

WTO Trade Facilitation Agreement back on track

The agreement between the United States and India, on 13 November 2014, on the contentious issue of public stockholdings of foodgrains for security paves the way for full implementation of the WTO's Trade Facilitation Agreement (TFA).

The TFA was concluded in December 2013 at the Bali Ministerial Conference, as part of a wider 'Bali Package'. WTO members had committed to ratify the TFA in July 2014. However, a small group of countries, led by India, raised concerns about the status of the WTO's work on food security issues and blocked consensus on implementing the TFA. With the US-India agreement on food security, India is ready to ratify the TFA.

Once ratified by two-third of WTO members, the TFA will be on track for implementation by July 2015. Upon entry into force, the TFA will create binding obligations for WTO members to improve customs procedures, transparency and efficiency as well as cooperation amongst border regulatory agencies and the private sector. According to OECD estimates, business can expect to enjoy 10% to 15% reductions in trade costs upon the WTO TFA entering into force.

Americas

Colombia

VAT refund for foreign tourists

The Ministry of Finances and Public Credit has issued a decree providing that from 1 October 2014 foreign (non-resident) tourists and visitors in transit who purchase goods within Special Units for the Development of Frontiers may claim a refund of the VAT paid, provided the VAT-inclusive price of the goods is between (approximately) USD 130 and USD 14,000.

National Tax and Customs Authority regulates conditions for authorization of places for import and export of oil and gas.

By way of official resolution, the National Tax and Customs Authority has established the requirements and conditions for the authorization of places for the arrival and departure of oil and gas and its derivatives that are imported or exported via oil pipelines and mixed pipelines, and also the duties to be applied to the authorization holders.

Mexico

Control system for temporary imports

Although the specific rules and access requirements have not officially been released by the Tax Administration Service (SAT by its acronym in Spanish), SAT has indicated (in a number of conferences with taxpayers) that Annex 31 of the General Foreign Trade Rules will be the control system for the credit accounts and guarantees that must be applied from 1 January 2015 for the VAT exemption on temporary imports to apply. This is the mechanism through which SAT will verify that temporarily imported goods have been exported, and will also provide taxpayers with a statement of credits and guarantees.

Official publications are expected to be released in the coming weeks.

Goods subject to this new control system are inputs, raw materials and fixed assets.

Fifth Omnibus Tax Ruling for 2014

The fifth Omnibus Tax Ruling for 2014 has been published and included important changes, including the refund of favorable balances of VAT for Certified Companies for VAT and Excise Tax purposes. Refunds of VAT credit balances must be paid to Certified Companies in accordance with the following chart:

Certification level	Deadline for tax refund resolution
A	20 Days
AA	15 Days
AAA	10 Days

The following conditions apply:

- Refund requests must be made through the SAT website
- The credit balance must have been generated and declared since January 2014
- The refund must have been requested following the date on which certification was obtained, and
- The refund request must not have been submitted previously or been withdrawn.

The taxpayer must indicate the type of certification that has been granted at the time of request, in order to identify the limit period in which the refund request should be resolved.

Mutual Recognition Agreement between Mexico and the U.S.

On 19 October, Mexico and the United States signed the Agreement for Mutual Recognition of Supply Chain Security Programs C-TPAT (Customs-Trade Partnership Against Terrorism) and NEEC (Nuevo Esquema de Empresas Certificadas).

The Agreement seeks to expand cooperation between both countries and recognize the existence and validity of both C-TPAT and NEEC certifications in the neighboring country, with the aim of avoiding the transportation of illicit merchandise.

The benefit for companies that register for the Programs is a reduction in customs reviews and therefore increased efficiency in clearing goods to cross the border

This Agreement will facilitate the operations of around 100,000 international traders.

Preferential rates and import quotas for the Economic Complementations Agreement 51 (ACE51) between Mexico and Cuba

On 3 November, Mexico published the list of tariff preferences and the import quotas applicable to goods originating from Cuba.

The main products of interest in the decree are: agro-industrial products, poultry, dairy, sausage, chemicals, rum, tobacco, medicine, instruments and medical equipment.

Countervailing quotas about to expire

A number of the countervailing quotas imposed by the Mexican government on foreign products are due to expire at the beginning of 2015.

If a national producer of goods affected by the expiration of the quotas is willing to commence an examination process to determine the consequences of the expiration, the request must be made in a written format 25 days before the quota officially expires.

United States

State tax implications of a changing international tax landscape

As federal and international tax policy participants continue to consider reform efforts, companies should be aware that the discussion has not been lost on the U.S. states. Particularly relevant are those states that expand nexus beyond the traditional physical presence standard applicable to the most common form of U.S. indirect tax – sales/ use tax. Certain states have enacted ‘click-through’ nexus provisions, which create a presumption of nexus for out-of-state sellers who compensate an in-state company based upon a percentage of sales from referrals through the in-state company’s website. The out-of-state seller may rebut the presumption provided it can document that the in-state company is not actively soliciting sales within the state on the out-of-state seller’s behalf.

Additionally, some states have enacted 'affiliate nexus' statutes, which confer nexus upon an out-of-state seller who is under common ownership with an in-state affiliate when the entities share common logos and trademarks or the in-state affiliate otherwise engages in activities that are deemed to expand the marketplace on behalf of the out-of-state seller. States are not uniform in their enactment of these nexus provisions.

Asia Pacific

APEC leaders agreed to start FTAAP process

Leaders of 21 economies at the APEC Summit in Beijing in November 2014 have agreed to start the process of the Free Trade Area of the Asia-Pacific (FTAAP). The study of FTAAP is scheduled to take two years to complete, with recommendations to be submitted by APEC members by the end of 2016. The agreement to start the FTAAP process demonstrates APEC's intention to advance regional integration.

ASEAN

Pilot testing of ASEAN Customs Transit System

An ASEAN Customs Transit System (ACTS) will be piloted in Malaysia, Singapore and Thailand with a view to facilitating the movement of transit goods by road within ASEAN. The work of the ACTS pilot system, beginning on 20 October 2014, is scheduled to be completed within 18 months, followed by testing from April to October 2016.

Three ASEAN sectoral bodies including customs, transport and finance will be involved in the implementation of the pilot system. The customs sector led by the Sub Working Group on ACTS will play a leading role in managing and monitoring the implementation of the ACTS. National ACTS Project Teams have been appointed to manage the implementation of the ACTS pilot application at national level.

ACTS is intended to act as a catalyst for harmonization and modernization of the ASEAN customs and transport environment to meet the objectives of making ASEAN a single market and a production base. ACTS is also expected to reduce transaction costs, improve delivery times of transit cargo, provide electronic tracking of transit cargo and expedite the implementation of ASEAN transport facilitation agreements.

China

Provisional Rules on the Customs Credit Administration launched

On 14 October, the General Administration of Customs (GAC) released the 'Provisional Rules on the Customs Credit Administration' (GAC [2014] Circular No. 225), which will take effect from 1 December 2014. The 'Administrative

Measures on Customs Compliance Rating' (GAC [2011] Circular No. 197) will be abolished.

The highlight of Circular 225 is that Authorized Companies * (including General Authorized Companies and Advanced Authorized Companies) are able to enjoy certain favorable import/ export treatment including a lower inspection rate for daily import/ export activities, simplified review procedures on import/ export documents, and priority in import/ export clearance.

Advanced Authorized Companies will be able to enjoy further benefits, such as the release of goods prior to the settlement of classification/ valuation/ country of origin, waiver of the deposit for imports under the processing trade relief operation, and favorable treatment under the AEO (Authorized Economic Operator) program between China and other countries.

Application for Authorized Companies

Authorized Companies status is only granted upon application. Third-party agents may be engaged by Customs or companies to conduct reviews on applicants. Upon Custom's approval, the conclusion of such a review could be used as a reference for Customs to evaluate the application.

Subsequent Customs supervision

Customs will review the compliance status of Advanced Authorized Companies every three years and of General Authorized Companies from time to time. In addition, the following information on importers/ exporters will be made public by Customs:

- Registration information
- Results of Customs credit administration
- The administrative penalty record (for a five year period).

Observations and comments

- Under the current Customs compliance management scheme in Circular 197, there are five ratings including AA, A, B, C and D. It is not specified how the previous five ratings would be linked and transitioned to the three categories in Circular 225, however, it is expected that:
 - Advanced Authorized Companies will be similar to rating AA;
 - General Authorized Companies will be similar to rating A;
 - General Compliant Companies will be similar to rating B; and
 - Incompliant Companies will be similar to rating C and D.

* GAC is expected to issue the certification standards for Authorized Companies at a later stage.

- Although certification standards for Authorized Companies have not been released, it is understood that the key application requirements for Authorized Companies will be similar to the main requirements for rating AA/A applications.

- The application procedure and required documents for Authorized Companies are not specified in Circular 225; it is expected that a further, detailed guidance for Circular 225 will be released to support the implementation.
- As the effective date of Circular 225 is 1 December 2014, Customs will still accept companies' applications under Circular 197 for the rating upgrade; however, they will be very likely to hold their review and approval until more detailed guidance is published.
- As Customs will conduct subsequent supervision of Authorized Companies, regular internal reviews are highly recommended to identify any potential noncompliant activities, to meet Custom's requirements for subsequent supervision.

India

Levy of service tax on restaurant for supply of food and drink

The Division bench of Kerala High Court has held that the consideration received by a restaurant owner for the supply of food and other articles for human consumption cannot be characterized as a service for the imposition and levy of service tax.

The Court held that the supply of food and drink in a restaurant was a deemed sale transaction and VAT/ sales tax was paid on the entire consideration received from the customers, including the service element. The authority to levy such tax was vested in the State Government and the Union Government did not have authority to levy service tax on restaurant service. This finding differs from a previous decision of the Bombay High Court on the same issue.

Although this decision is a welcome outcome for the hospitality industry and for end customers, the ambiguity in the levying of service tax by restaurants is likely to continue in light of the contradictory decisions of two High Courts.

Levy of VAT on movable goods where consideration split in business transfer agreement

The sale of a business as a whole on a going concern basis is not subject to VAT. However, businesses often identify the value of assets and liabilities separately for the purpose of the valuation of a business.

In a recent case, an entire business, along with the incidental tangible and intangible property, was to be transferred. An application was filed with the tax authorities for determination of the question as to whether such a transaction would amount to the sale of goods and be subject to VAT in the State of Maharashtra.

The Commissioner observed that the business transfer agreement presented the transaction as the transfer of business. However, as the split of the consideration was available from the Agreement, the transaction became a

'sale of goods' to the extent of the consideration received in respect of the movable assets.

Therefore, it was held that VAT was payable on the movable assets.

Aluminum dross and skimming liable to excise duty

The Larger Bench of the Tribunal has held that aluminum dross, skimming and other non-ferrous metal dross and skimming which arise as a by-product in the process of manufacture of aluminum/ non-ferrous metal products are manufactured goods. Further, given the explanation inserted in section 2(d) of the Central Excise Act, 1944 in May 2008 according to which any goods capable of being bought and sold for a consideration are deemed to be marketable and in light of the specific tariff entry given in Heading 262040 for aluminum dross in Central Excise Tariff Act, 1985, the said goods are liable to excise duty.

Indonesia

Regulation on the Rules of Origin (RROO) released

In October 2014, Indonesia's Ministry of Trade released its Regulation on the Rules of Origin (RROO, Reg. # 77/M-DAG/PER/10/2014) as a guideline for the issuance of preferential and non-preferential Certificates of Origin. While the RROO stipulates the regulations for identifying goods of Indonesian origin, it does not lay out guidelines to be used by exporters in securing certificates of origin.

Prior to the RROO, Indonesian Customs relied on international agreements and/ or its own ad-hoc assessments in certifying the origin of goods. In order for exported goods to be certified of Indonesian origin under the new law, they must satisfy the origin criteria (which is further broken down into 'Wholly Obtain' or value added content, change in tariff classification, and special processing rule) and consignment criteria. Specifically, preferential Rules of Origin are only used to obtain tariff reduction/ exemption under the provisions of the agreed international treaty and non-preferential Rules of Origin are used to fulfil the request of a state/ importer/ exporter with no tariff reduction/ exemption.

The RROO will take effect on 1 January 2015, and will mean greater certainty on the Rules of Origin to be met for goods to be identified as Indonesian origin.

Government eases supply restriction for foreign retailers

The Trade Ministry has removed the requirement imposed on foreign retailers to source locally for at least 80 percent of their products sold in their Indonesian outlets.

Under the revised ruling, modern stores that belong to global retail networks, selling premium products manufactured overseas or serving the needs of foreign communities living in Indonesia will not be required to source 80 percent of their overall goods domestically. The supply rule still applies to modern stores

that do not fall into the categories of stand-alone brands, outlets or specialty stores.

The new trade ministerial regulation is set to come into effect on 17 September 2016. The new regulation should boost investors' and business confidence and provide certainty to carry out business in Indonesia.

Japan

Second round of consumption tax increases likely to be postponed

The increase in Japanese Consumption Tax (JCT) in April 2014 from 5% to 8% impacted the Japan economy more than had been expected, and the second JCT increase from 8% to 10% planned for October 2015 is likely to be postponed.

On 18 November, Prime Minister Shinzo Abe announced his intention to postpone the second JCT increase until 1 April 2017, and to call a snap election in 14 December to seek a public mandate for his economic policies.

Attention has now shifted to whether the JCT rise will be accompanied by the introduction of multiple JCT rates. Last year, the ruling coalition had decided to implement lower JCT rates for daily necessities "when the JCT rate is 10%." However, the exact timing of the implementation had been left undecided, and many policymakers have remained cautious about supporting the idea of reduced rates. On 19 November, the ruling coalition agreed on joint efforts to reduce the JCT rate on daily necessities at the same time as the second JCT increase on 1 April 2017 and confirmed that this policy will be incorporated in their joint campaign manifesto for the general election.

On the other hand, a regime to impose JCT on cross-border digital services currently discussed by the Tax Commission is likely to be included in tax reform proposals for 2015 as planned, although the release of the proposals is now expected to be delayed until January 2015. The timing of the introduction of the regime has yet to be decided, but the speculation is that the start date may be 1 October 2015.

Free Trade Agreements

China-Australia

Free Trade Agreement (ChAFTA) negotiations concluded

ChAFTA negotiations were concluded on 17 November 2014. Over 10+ years, China will progressively eliminate import tariffs (some as high as 30%) on a wide range of Australian agricultural, food, resources, pharmaceutical and manufactured products.

Australia will eliminate tariffs currently remaining on Chinese imports, with timing yet to be announced. Australian importers will need to review the ChAFTA 'Rules of Origin' (once made) to determine whether their Chinese

imports will qualify for preferential tariff treatment. If not, opportunities to increase the Chinese content of manufactured goods sufficient to benefit from ChAFTA should be explored.

ChAFTA will be signed in 2015. The planned date for entry into force is unknown.

EMEA

Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan

Amendment of import customs duty rates for certain parts for civilian aircraft

The Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 82 of 9 October 2014 introduces an import customs duty rate of 0% in relation to certain parts for civilian aircraft (classification codes 3926 90 970 6, 7019 39 000 2, 8481 30 910 2, 8481 40 900 1, 8481 80 819 1, 8481 80 990 2, 8504 40 900 1, 8505 90 200 1, 9025 90 000 3).

This Resolution came into effect on 13 November 2014.

Increase in import customs duty rates for oil treatment separators

The Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 188 of 14 October 2014 sets higher import duty rates under the Common Customs Tariff of the Customs Union on separators for refining oil and petroleum gases classified under classification codes 8421 29 000 3 (customs duty rate before increase – 0%, after increase – 3% of the customs value) and 8421 39 800 2 (customs duty rate before increase – 0%, after increase – 4.7% of the customs value).

This Resolution came into effect on 13 November 2014.

Amendment of Unified Nomenclature of Goods of Foreign Economic Activity of the Customs Union and the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to certain types of polyethylene

The Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 97 of 9 October 2014 introduces new classification codes with respect to certain types of polyethylene 3901 20 900 1 (customs duty rate – 6.5% of the customs value, but from 1 December 2014 until 31 August 2015 the customs duty rate will be 0%) and 3901 20 900 9 (customs duty rate – 6.5% of the customs value).

This Resolution came into effect on 15 November 2014.

Denmark

Guidance on Ex Works supplies

Official guidelines have been published regarding intra-Community supplies (not exports) where the customer arranges for the transport from Denmark to another EU country under Ex Works conditions, and is to pay for the goods

before or at the time the customer picks up the goods. The guidelines will come into force on 1 January 2015.

Under the guidelines, the following documentation must be retained for VAT exemption to apply:

- Transportation of goods to another EU-country

A seller must retain documentation regarding the transportation of the goods out of Denmark.

As from 1 January 2015, the guidelines proscribe that the seller must obtain a statement from the customer including:

- Confirmation that the goods have been transported from Denmark;
- The place of destination;
- Confirmation that the goods have been received at the destination; and
- Information regarding the means of transport and its registration number (license plate).

Further, the seller must obtain a copy of relevant ferry tickets, tickets for crossing bridges etc. if such ways of transport have been used.

Other statements from the customer used in connection with other legislation (e.g., requirements concerning animal trading), containing the same information as mentioned above, can be used to meet the above shipping documentation requirements according to the VAT Act.

The seller is able to present alternative documentation provided it complies with the same requirements as the customer's statement outlined above.

Furthermore, the fact that the customer has accounted for acquisition VAT in the VAT return can provide additional evidence that the goods have left the country of the seller, but this is not crucial evidence for the VAT exemption.

(Currently it is, by default, sufficient for the seller to ask for and retain the customer's statement that the customer has received the goods in another EU country. It is necessary for the customer to state that the goods have actually been received in another EU country and it is, for example, not sufficient that the customer states that the customer will transport the goods out of Denmark. By default, the tax authorities require the seller to do what is necessary and common to document that the goods have been transported from Denmark.)

- VAT number validation and identity of customer
 - The seller must validate the customer's VAT registration number and retain the documentation of the VIES notice. The validation includes both validation that the VAT number is valid and also validation that the

seller has the correct name and address stated in the records (at present, this is not possible for customers from Germany and Spain).

- When the customer or a representative picks up the goods in Denmark, the driver must identify himself to the seller. The seller must keep a copy of the driver's identification with a readable signature.

If the goods are picked up by a representative (and not the purchaser himself), the driver must provide the seller with a Power of Attorney stating that the driver is authorized to pick up the goods.

(Currently there is no default practice that the seller must obtain the identification of the person who picked up the goods in Denmark.)

- Documentation to be collected within three months

The seller must collect the above documentation within three months of the month in which the supply has taken place. If the supply, for example, has taken place on 20 January 2015, the documentation must be collected before 31 March 2015.

The seller must collect the documentation and store it for five years. If the documentation is not collected within the deadline, the seller must invoice the customer with Danish VAT. The seller will be entitled to correct the output VAT if the seller obtains the documentation after having issued an invoice with Danish VAT.

(Currently there is no such period in which the seller must obtain the documentation from the customer, however a three year statute of limitation applies. Within this period the tax authorities are entitled to adjust VAT if the documentation is not sufficient.)

European Union

MOSS: European Commission publishes guidance on selected national VAT rules

The European Commission has published a searchable spreadsheet containing information about such things as whether B2C invoices are required, use and enjoyment rules, the treatment of vouchers, bad debt relief, penalties, etc. together with instructions for use of the spreadsheet (and the guidance it contains). The guidance has been produced to help businesses to comply with national VAT rules under the Mini One-Stop Shop when the place of supply of B2C supplies of telecoms, broadcasting and e-services changes on 1 January 2015.

European Commission options for a simpler and more robust VAT regime

Ideas on how to ensure a simpler, more effective and more fraud-proof VAT system tailored to the Single Market in the EU have been outlined in a paper published by the European Commission. The aim is to create a 'definitive VAT regime', to replace the "temporary and outdated VAT system, which has been in

place in the EU for over 2 decades.” The future VAT regime should better meet the needs of businesses in the Single Market and be less susceptible to fraud than today’s system.

The Commission services document sets out five options for shaping the future VAT regime. These are: keeping the status quo (with some modifications); the supplier would be responsible for charging and paying the VAT, and supplies would be taxed according to either where the goods are delivered or where the customer is established; and the customer – rather than the supplier – would be liable for the VAT, and taxation would take place either where that customer is based or where the goods are delivered.

The Commission is now undertaking an in-depth assessment to determine the impact of each of the options for businesses and for Member States. On the basis of its findings, it will present the possible way forward in Spring 2015.

‘VAT Gap’ in Europe – European Commission report

The European Commission has published its most recent (2012) report on the ‘VAT Gap’ (the difference between the theoretical VAT payable and the sum actually collected). It suggests that an estimated EUR 177 billion or 16% of the total expected VAT revenues was lost due to non-compliance or non-collection in 2012. According to the report, in 2012, VAT Gaps ranged from 5% (in the Netherlands) to 44% (in Romania).

Finland

IT services charged within a cost sharing group not subject to VAT

In a recent ruling (039/2014, 10 September 2014) the Finnish Central Board of Taxes (CBT) considered the establishment of a cost sharing group. X Oy was a limited liability company providing system maintenance services that were essential for the provision of statutory employee pension insurance services. X Oy was fully owned by its customers, consisting of companies providing VAT exempt insurance services. The services were supplied at cost to the owners.

Identical services as the ones supplied by X Oy could not have been purchased from other service providers, as the services were tailored for the customers. The customers would have purchased the services from X Oy, irrespective of whether VAT was invoiced or not. The reason for the customers to act as shareholders in X Oy was that the customers could influence the services supplied by the company. Thus, X Oy’s supplies could not be deemed to distort competition.

The CBT considered that X Oy and its customers formed a cost sharing group as intended in Article 60a of the Finnish VAT Act. X Oy was not liable to account for VAT on its supplies to the members of the group.

Germany

German Air Passenger Duty not unconstitutional

The German Federal Constitutional Court (Bundesverfassungsgericht) has decided that the German Air Passenger Duty introduced in 2011 is not contrary to the German constitution, as it does not breach the principle of equality and the fundamental right of freedom to exercise a trade or profession, of the airlines or of the passengers (Case 1 BvF 3/11).

Italy

VAT simplifications approved

On 30 October 2014, the Council of Ministers approved the legislative Decree regarding a number of simplifications, as anticipated in the July 2014 edition of this newsletter. The Decree was published in the Official Journal on 28 November 2014 and will enter into force on 13 December 2014.

The main VAT simplifications are as follows:

- Simplifications to the procedure for claiming a VAT refund, in particular, regarding the requirement to present a guarantee with reference to the VAT credit claimed.

VAT refunds of less than EUR 15,000 will be repaid with no guarantee.

VAT credits for amounts exceeding EUR 15,000 will be repaid with no guarantee if the annual VAT return or quarterly VAT refund claim has obtained the 'conformity visa' and the taxpayers self-assess their reliability. Certain taxpayers are considered to be not reliable (such as taxpayers that have recently commenced activity, or ceased activity, or that have been subject to significant adjustments after tax assessments) for the purposes of the guarantee exemption and therefore need to submit the guarantee to obtain the VAT refund.

- Transmission to the tax authorities of data included in the 'lettere d'intento'.

It will be the issuer (and no longer the recipient) who will need to file the communication to the tax authorities and provide a copy of the communication receipt to the supplier along with the lettere d'intento. The recipient will summarize the lettere d'intento received in its annual VAT return.

This provision will apply for supplies carried out from 1 January 2015.

Details for the practical implementation of this measure are still to be issued.

- Transmission on an annual basis of the 'black list communication', increasing the minimum threshold to EUR 10,000.

(It is to be clarified as to whether the threshold applies on annual basis, per each counterparty.)

This provision could apply, in principle, from the entry into force of the Decree. If this takes place in 2014, clarification will be required in terms of how to co-ordinate this new provision with existing rules.

- Immediate inclusion in the VIES database of taxpayers who request the authorization to carry out intra-Community transactions.

Exclusion from the VIES would apply where a taxpayer has not submitted Intrastat returns for four consecutive quarters, in which case the tax authorities will send a communication in advance to the taxpayer.

Details for the practical implementation of this measure are still to be issued.

- Reduction of the information to be included in service Intrastat returns. Details for the practical implementation of this measure are still to be issued.
- Application of penalties for the omission/ inaccuracy of statistical data in Intrastat forms; only for operators who have carried out in the given month dispatches or arrivals for an amount equal to or higher than EUR 750,000 (and only once for each incorrect monthly Intrastat).
- The special regime, as set out in art. 74, par 6 of the d.P.R. no. 633/1972, applicable to entertainment has been modified to increase from 10% to 50% the non-deductible VAT in relation to sponsorship costs.
- An increase from EUR 25.82 to EUR 50 in the value of supplies of free gifts and entertainment costs.
- The ability to issue credit notes relevant for VAT purposes for more than one year after the original transaction, in particular for cases of uncollected VAT credits.
- Alignment of the definition of 'first home' for VAT and register tax purposes.

Reduced VAT rate for certain tourist accommodation

Law no. 164, dated 11 November 2014 (in force from 12 November 2014), which converted the 'Sblocca Italia' Decree, includes measures aimed at the recovery of the real estate sector.

In particular from a VAT perspective, from 12 November 2014 until 31 December 2014, the reduced 10% VAT rate will apply to structures organized for the accommodation provided to tourists in pleasure boats (so-called 'marina resorts').

VAT credits applied to refunds or offsets

Resolution no. 99/E dated 11 November 2014, has clarified that it is possible to change whether a VAT credit is applied to a refund or to an offset after the deadline for the filing of the tax return.

A request to change a credit from a refund to an offset can be made provided the tax authorities have not approved the VAT credit repayment. A request to change a credit from an offset to a refund can be made provided the credit has not been offset.

The tax authorities have clarified that requests for such amendments must be made by filing a new tax return.

Clarification regarding timeframe for exportation by or on behalf of a purchaser not established in Italy

Following Court of Justice of the European Union (CJEU) case C-563/12 (BDV Hungary Trading Kft), Resolution no. 98/E, dated 10 November 2014, has clarified that the exportation by or on behalf of a purchaser not established in Italy can be considered VAT exempt when:

- The goods have left the territory of the European Union within 90 days of the date of supply (timeframe provided by the Italian VAT law), but the proof of the exportation is obtained after a subsequent 30 days. The payment of VAT within that 30 day period (in order to regularize the transaction), can be recovered when the proof that the goods have left the EU is obtained.
- The goods have left the territory of the European Union after 90 days of the date of supply (as provided by the Italian VAT law), and:
 - The proof of exportation is obtained within the subsequent 30 days: in this case no regularization is necessary and the original invoice as VAT exempt due to exportation is correct;
 - The proof of exportation is obtained after the subsequent 30 days: in this case, it is necessary to pay the VAT within the 30 days, however when the proof that the goods have left the EU is obtained, it is possible to recover VAT paid.

Customs guidelines issued for Expo 2015 in Milan

On 8 August 2014, Italian Customs issued customs guidelines to assist participants in Expo 2015, to be held in Milan. The clarifications are intended to assist participants in fulfilling customs formalities and to explain the facilitations and simplifications provided for the event. For example, the following are outlined:

- The application procedure for obtaining an Economic Operator Registration and Identification number (i.e. E.O.R.I.); and

- Procedures for benefiting from customs duties exemptions, simplifications and/ or so-called fast lanes (e.g., priority custom clearance of goods at harbors and airports).

Payment of customs duties via transfer

Through acts issued in September and October 2014, Customs has provided practical guidelines on the bank and/ or postal transfers for the payment of customs duties.

Experimental pre-clearing: Customs guidelines updated

On 12 September 2014, Customs updated the guidelines previously issued concerning the experimental pre-clearing procedure in Italy (i.e., allowing the operator to anticipate the customs clearance of goods when they are still on the sea).

Impact of CJEU Case C-272/13 in Italy

On 20 October, Customs issued Circular letter no. 16/D, clarifying the impact in Italy of the CJEU judgment of 17 July 2014 in the Case C-272/13 (Equoland Soc. coop. arl) concerning the VAT exemption for imported goods intended to be placed under warehousing arrangements other than a customs warehouse. The Circular letter explains, in particular, the implications of the judgment on litigation still pending in Italy that is analogous to the judgment.

In this respect, Customs have taken the view that they may cancel assessments requesting payment of the import VAT on goods not physically placed in a VAT warehouse (provided the placement has been recorded by the warehouse-keeper and the import VAT has been settled under the reverse charge mechanism). In these cases, Customs will, however, retain assessments for the payment of penalties for the late payment of import VAT (where the import VAT is not paid at the time the goods are imported, but a later stage under the reverse charge mechanism), which could eventually be reduced if certain conditions are met.

Netherlands

Cost sharing exemption to be abolished for services supplied to jointly governed organisations

As from 1 January 2015, the Dutch cost sharing exemption will be abolished for services performed for organizations that are jointly governed, such as Employee Participation Councils and Works Councils.

The services involved include secretarial services and services relating to employment relations and employment conditions, as well as services rendered for collective bargaining.

This is in addition to the cancellation of the cost sharing exemption for pension administration services that was previously announced.

Supreme Court seeks preliminary ruling on whether municipality is an entrepreneur for VAT purposes

The Dutch Supreme Court recently asked the CJEU for a preliminary ruling on the provision of student transport by a municipality, for which some of the students' parents do not pay a contribution, while other parents have to pay an income-related contribution.

The key question is whether the municipality provides the transport as an entrepreneur (entitling it to deduct VAT) or performs the supplies without receiving a real payment.

Poland

VAT and fixed establishments

The CJEU has issued a judgment in the case of *Welmory sp. z o.o.* – a company based in Poland which took the view that the services it provided to a company based in Cyprus should not be subject to VAT in Poland, as the Cypriot company had no fixed establishment in Poland.

According to a co-operation agreement, the Cypriot company provided services which constituted, inter alia, a server lease and access to a webpage, which were used by *Welmory* to sell goods via online auctions. In particular, customers bought from the Cypriot company so called 'bids' which allowed them to take part in online auctions and, therefore, purchase goods offered by *Welmory*. *Welmory* also provided to the Cypriot company marketing services, data processing services, etc. which were considered by *Welmory* to be outside the scope of Polish VAT (and taxable in Cyprus).

According to the Polish tax authorities, despite the fact that the assets of the Cypriot company were located in Cyprus, the Cypriot company made use of human and technical resources owned by *Welmory*, which were vital for conducting the business of the Cypriot company and, therefore, the Cypriot entity had a fixed establishment in Poland. As a result, the services supplied by *Welmory* were provided to the fixed establishment of the Cypriot company in Poland and should be taxed in Poland.

The CJEU reaffirmed its previous jurisprudence on the issue of when a fixed establishment exists and confirmed that this depends on whether there is "... a sufficient degree of permanence and a suitable structure in terms of human and technical resources to enable it to receive the services supplied to it and use them for its business ...".

The fact that the Cypriot company had no technical and human assets in Poland of its own does not itself exclude the existence of a fixed establishment; using the assets of a third party may be considered sufficient for a fixed establishment to exist.

The CJEU left the final decision to the referring court, however, there is a strong hint in the judgment that if, as *Welmory* asserted, "... the human and technical

resources for the business carried on by the Cypriot company, such as computer servers, software, servicing and the system for concluding contracts with consumers and receiving income from them, are situated outside Polish territory ... the referring court would then be led to conclude that the Cypriot company does not have a fixed establishment in Poland, since it does not have the necessary infrastructure to enable it to receive services supplied by the Polish company and to use them”.

Whilst the Polish tax authorities previously focused on a business’s own resources when determining the existence of a fixed establishment, it has become apparent that the tax authorities are now considering arrangements made with third parties. This case is consistent with that trend. It remains to be seen what approach the referring court in Poland will take.

Portugal

Implementation of the EU 2015 place of supply changes

The necessary changes to the VAT Code to implement the VAT changes related to the place of supply of telecoms, broadcasting and e-services and the Mini One-Stop Shop regime have been adopted, coming into force on 1 January 2015. The changes introduced in the Portuguese VAT law are in line with the existing EU Directive and Regulations in this area.

VAT changes in Budget Law Proposal for 2015

The Budget Law Proposal for 2015, which was presented to the Parliament for discussion on 15 October 2014, includes a number of VAT issues, including VAT related to bad debts, the agricultural producers regime and a new obligation to communicate inventory information (as of 31 December of each year) on an annual basis to the tax authorities.

Environmental Tax Reform

The law proposal (based on the Final Project for the Environmental Tax Reform released in September 2014) has been filed by the Government with the Parliament for discussion.

Some of the measures included in the Final Project were not included in the Law proposal, such as a passenger air transport tax, vouchers for public transportation not taxed for the purposes of personal income tax, and a tax increase on immovable property tax applicable to land with abandoned forest areas.

From the original 59 measures proposed by the Commission, the Government accepted 49.

Russia

Simplification of procedure for applying the zero VAT rate

The Russian State Duma is considering a draft bill “On amending Article 165 of the Russian Federation Tax Code.” This draft bill is aimed at simplifying the procedure to apply the zero VAT rate when carrying out exports. If the draft bill is adopted, taxpayers will be able to submit the documents required for the zero VAT rate confirmation electronically.

New Procedure for issuance and receipt of VAT invoices in electronic form

The Russian Ministry of Finance has prepared a draft new Procedure for the issuance and receipt of VAT invoices in electronic form via telecommunication channels.

According to the Procedure, in particular, the customer will not be required to provide to the seller notification of receipt of the VAT invoice in order to consider the VAT invoice to have been issued or received.

Furthermore, the customer may claim VAT for recovery on the basis of the VAT invoice issued by the seller in electronic form with the use of telecommunication channels, provided the VAT invoice is signed by an enhanced encrypted and certified digital signature.

Spain

Proposed new system for supplying information to the tax authorities – Immediate Supply of Information

The tax authorities recently announced the launch of a new strategy for the modernization of the VAT administration through a new system allowing taxpayers to supply information to the tax authorities, referred to as ‘Immediate Supply of Information’ (S.I.I.).

Through this new system, the tax authorities aim to improve tax control and to assist taxpayers obtain data for the VAT returns and by speeding up the refund process.

Based on the information provided by tax authorities, this system would enter into force on 1 January 2017 and would be mandatory for all taxpayers which are considered to be large sized companies for VAT purposes, are part of a VAT group, or are enrolled in the monthly refund register. However, any other taxpayer could also opt to apply the system.

The tax authorities have provided the following information:

- Taxpayers applying this new system would not have to submit the annual VAT return, the local sales and purchases listing, or the monthly VAT ledgers (if enrolled in the monthly refund register);
- VAT ledgers would be submitted through the tax authorities’ on-line platform. Therefore, taxpayers would be required to send certain data

regarding their issued and received invoices within a four day timeframe from when they issue or receive an invoice;

- Taxpayers would be able to compare their own information with that gathered by the tax authorities from customers or suppliers also applying this system or from the tax authorities' data base. The due date to file the VAT return would be extended 10 days for these companies;
- Finally, the ability to register summary entries in the VAT ledgers (which currently applies) would be removed, and control over cash registers would be intensified.

At this stage, there is no written draft legislation. However, based on this information, this new system could lead to a significant change in the management of VAT.

Switzerland

Extension of Swiss VAT liability for foreign domiciled suppliers from 1 January 2015

The Swiss VAT Ordinance was amended with effect from 1 January 2015 so that all foreign-domiciled entities that supply goods, which are subject to the place of recipient rules, to Swiss-domiciled customers, are liable to register for Swiss VAT if the value of the supplies in Switzerland exceeds the annual threshold of CHF 100,000. This amendment will be followed by a wider change of the VAT code per 1 January 2016 or 2017.

In addition to foreign craftsmen doing business in Switzerland, this change will mainly impact foreign-domiciled suppliers and traders of electric power and natural gas in pipelines. When a foreign entity (not Swiss VAT-registered) sells electric power or gas in pipelines to a Swiss or Lichtenstein resident company for more than CHF 100,000 per annum, regardless of the place of consumption, the foreign entity would be required to VAT register from 1 January 2015.

Whether foreign stock exchanges would also be affected by the legislative change will depend upon the trading conditions.

The Swiss Federal Tax Administration (SFTA) has become aware of the unfavorable impact on foreign power/ gas traders doing business with Swiss resident buyers. It seems that options are being considered as to how to exclude such foreign traders from the requirement to VAT register. Discussions with the SFTA have resulted in a verbal confirmation that foreign natural gas and power suppliers currently not VAT-registered in Switzerland and exclusively selling these supplies to Swiss and Liechtenstein resident and VAT-registered buyers should be able to retain the status quo upon introduction of the new VAT code, which is expected to come into force from 1 January 2016. It is understood that in the next few days a standard letter will be issued by SFTA confirming their practice upon request.

United Kingdom

No change in UK rules on VAT grouping following Skandia judgment – for now at least

The UK tax authorities (HMRC) have issued a Brief confirming that, for now at least, there is to be no change in law, practice or policy on the treatment of VAT groups in the wake of the CJEU's decision in the case of Skandia America Corporation. According to the Brief, "...the UK VAT grouping rules differ from the Swedish VAT grouping rules" HMRC are still considering the implications of the CJEU judgment and have stated that they will provide a further update in due course.

In the meantime, HMRC advise that "... businesses should continue to follow existing guidance."

Esperamos que esta información le sea de utilidad y, como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquier cuestión derivada del contenido de esta nota. A tal fin pueden comunicarse con su persona de contacto habitual en Deloitte, o enviar un correo electrónico a la siguiente dirección: deloitteabogados@deloitte.es

Sin otro particular, aprovechamos la ocasión para enviarle un cordial saludo.

Atentamente,
Deloitte Abogados

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (private company limited by guarantee, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En www.deloitte.com/about se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 200.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

© 2014 Deloitte Asesores Tributarios S.L.U.