

Deloitte.

Octubre 2014
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa.

1. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IVA así como otras normas tributarias.
2. Orden HAP/1846/2014, de 8 de octubre, por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de octubre de 2014. Asunto C-446/13 (Fonderie 2A).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de octubre de 2014. Asunto C-492/13 (Traum).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de octubre de 2014. Asunto C-605/12 (Welmory).
4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 25 de septiembre de 2014. Nº de recurso 3394/2013.
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de octubre de 2014. Nº de recurso 4421/2012.
6. Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 18 de septiembre de 2014. Nº de Sentencia 814/2014.
7. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 24 de septiembre de 2014. Nº de sentencia 496/2014.

III. Doctrina administrativa.

- 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6732/2012, de 16 de septiembre de 2014.**
- 2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2078/2011, de 23 de octubre de 2014.**
- 3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5909/2011, de 23 de octubre de 2014.**
- 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2237-14, de 2 de septiembre de 2014.**
- 5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2304-14, de 8 de septiembre de 2014.**
- 6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2347-14, de 9 de septiembre de 2014.**
- 7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2350-14, de 9 de septiembre de 2014.**
- 8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2353-14, de 9 de septiembre de 2014.**
- 9. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2363-14 y V2364-14, de 10 de septiembre de 2014.**
- 10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2418-14, de 12 de septiembre de 2014.**
- 11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2424-14, de 15 de septiembre de 2014.**
- 12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2426-14, de 15 de septiembre de 2014.**
- 13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2436-14, de 16 de septiembre de 2014.**
- 14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2451-14, de 18 de septiembre de 2014.**
- 15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2453-14, de 18 de septiembre de 2014.**
- 16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2468-14, de 23 de septiembre de 2014.**

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2470-14, de 23 de septiembre de 2014.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2472-14, de 23 de septiembre de 2014.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2491-14, de 23 de septiembre de 2014.

IV. World WAT News

Americas

Mexico

There have been amendments to the lists prohibiting and controlling the export and import of certain goods. A list of cancelled IMMEX programs has been published. The final resolution of the antidumping investigation on imports of galvanized steel wire mesh/netting from China has been published. Recent meetings include a meeting between the Pacific Alliance and ASEAN, the VIth Binational Permanent Commission México-China meeting, and the XXVIth meeting of the Pacific Alliance High Level Group.

United States

The state of Illinois has amended its remote seller nexus law. Conflicting perspectives on investor protection provisions may threaten EU-US free trade talks. The US has continued to tighten restrictions on certain Russian activities.

Asia Pacific

China

Shanghai Customs introduces four new innovative supervision and management measures.

India

Court cases have ruled on the place of supply of marketing services for foreign companies and the payment of interest by the tax authorities.

Japan

The introduction of multiple consumption tax rates is being considered.

EMEA

Belgium

Official guidelines have been issued regarding the application of the tax point rules in respect of advance invoices. Several indirect tax measures were considered during the negotiations to form the Belgian Federal Government.

Denmark

The tax authorities issued a clarification regarding distance selling. There have been changes to customs authorization forms.

Eurasian Union Treaty between Belarus, Kazakhstan and Russia

There have been changes to a number of import customs duty rates.

Finland

There has been a ruling on the VAT treatment of commission fees collected in relation to bitcoin exchange services.

Greece

There have been a number of significant VAT developments, including the introduction of a cash accounting scheme and amendments to VAT return rules.

Italy

MOSS registration is now available. There are new rules for certain VAT forms and payments.

Kazakhstan

There have been amendments to export customs duties and excise duties and the rules regarding the origin of goods.

Malta

MOSS registration is now available.

Netherlands

MOSS registration is now available. The medical exemption may be extended to commercial health care institutions from 1 January 2015.

Poland

The tax authorities seem to be applying stricter rules regarding the deduction of input VAT on conference organization services. There is an update on the potential extension of the application of the domestic reverse charge.

Portugal

The Green Tax Commission has presented its final proposals and recommendations. The due date for invoicing software certification has been extended.

Russia

The Russian government has rejected the introduction of sales tax. There may be a refund to nonresident individuals for goods purchased on Russian territory for personal use. The procedure for applying the 0% rate to works supplied to the Eurasian Economic Commission has been clarified. A draft law has introduced important changes to VAT administration procedures. The Agreement on the Eurasian Economic Union, signed by Russia, Kazakhstan and Belarus in Astana on 29 May 2014 has been ratified. Import duties may be introduced on goods originating from Ukraine.

Slovenia

A number of changes to the VAT legislation have been approved by the Slovene parliament. Following discussions earlier this year regarding potential VAT rate changes, the Slovene parliament has now confirmed that the current rates will remain until further notice. The tax on financial services and insurance contracts may be increased. Deloitte Slovenia is holding a VAT seminar in November.

Sweden

The CJEU has delivered its judgment in a case concerning the VAT treatment of services provided by an overseas head office to its branch in a VAT group in Sweden.

Switzerland

Supreme Court decision on opting for taxation of tax -exempt supplies.

United Kingdom

MOSS registration is now available. HMRC have reviewed their guidance on VAT recovery by holding companies. Two court cases have ruled on VAT claims by disbanded VAT groups and the supply of banking services. HMRC have announced guidance on the due diligence checks that businesses dealing in alcoholic drinks are expected to carry out.

I. Normativa.

1. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IVA, así como otras normas tributarias.

Con fecha 22 de octubre se ha publicado en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el Reglamento del IVA, así como otras normas tributarias.

Las modificaciones que se introducen en el Reglamento del IVA (RIVA) tienen una finalidad doble: (i) proceder al desarrollo reglamentario de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), para ajustar su contenido a los cambios previstos en dicha Ley, efectuados por 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, actualmente en tramitación en el Senado, y (ii) proceder a determinados ajustes en el desarrollo reglamentario del Impuesto, con la finalidad de su mejora técnica.

Además, este Proyecto de Real Decreto realiza modificaciones en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, para ajustarlo a los cambios introducidos en la normativa del IVA, básicamente en cuanto a la incidencia que los mismos tienen en el contenido de la declaración censal; y también realiza modificaciones en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación como consecuencia asimismo de los cambios en la normativa del IVA principalmente derivadas de las modificaciones en el régimen especial de agencias de viajes y de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Exponemos a continuación los principales cambios normativos propuestos en el Proyecto de Real Decreto en el RIVA, que en su mayoría entrarán en vigor con efectos 1 de enero de 2015, con una excepción relativa a la regulación de los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca, que entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

A. Acomodación del RIVA a las modificaciones legales introducidas en la citada Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Dicha adaptación se produce, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Se ajustan las condiciones para ejercitar la renuncia a las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias a los nuevos requisitos que se establecen en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA.
- Se adaptan las comunicaciones y demás reglas existentes para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a los nuevos supuestos que se incorporan en la Ley del IVA, en concreto, por lo que respecta a las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales. A tal efecto:
 - Se define el concepto de empresario revendedor a dichos efectos, como aquel que se dedique con carácter habitual a la reventa de dichos bienes, en cuyo caso, cuando sea destinatario de estas entregas se le exige la comunicación, a través de la correspondiente declaración censal, de su condición de revendedor a la Administración tributaria y la acreditación de dicha condición a su proveedor mediante la aportación de un certificado que puede obtener a través de la sede electrónica de la Administración tributaria, una vez presentada la mencionada declaración censal y que tendrá una vigencia máxima de un año natural.
 - Se regula el procedimiento para el ejercicio de la comunicación, a través de declaración censal, de la condición de revendedor, según lo mencionado en el punto anterior y sus efectos y pérdida de dicha condición.
 - Para el resto de empresarios destinatarios de estas entregas, se exige la comunicación a su proveedor de dicha condición.
- La opción por los nuevos regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, cuando España sea el Estado miembro de consumo, va a determinar que la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto a empresarios o profesionales no establecidos en el mismo, consecuencia de la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios mencionados, se hayan de tramitar por los procedimientos de devoluciones previstos a tal efecto en los artículos 119 y 119 bis de la LIVA.
- En este sentido, se recoge la previsión reglamentaria de que dichos procedimientos de devolución procederán en el ámbito de las operaciones acogidas a dichos regímenes especiales, aun cuando el empresario o profesional que las realice resulte ser sujeto pasivo de las mismas en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Por lo que respecta a estos regímenes especiales, se añade un nuevo capítulo IX al Título VIII del RIVA, donde se incorporan las condiciones para poder optar a los mismos, así como el ejercicio de

la renuncia o la exclusión de los regímenes mencionados y sus efectos, transponiendo en buena parte la normativa comunitaria que se recoge en el Reglamento de Ejecución (UE) N° 967/2012, del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que resulta directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros.

- El régimen especial simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se adaptan a los nuevos límites que para su aplicación se incorporan en la Ley del IVA.

En este último, además, se suprime la posibilidad de que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios pueda diferir la obligación del reintegro de las compensaciones. Dicho reintegro deberá producirse, por tanto, al tiempo de la entrega de los bienes o prestación de los servicios, momento en que nacerá el derecho a la deducción de la compensación satisfecha.

- Por lo que respecta al régimen especial de las agencias de viajes, se regula el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto a que se refiere el artículo 147 de la LIVA, que se deberá efectuar operación por operación y ser comunicada por escrito al destinatario con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios a que se refiere la misma, si bien, con una finalidad simplificadora, se prevé que dicha comunicación pueda realizarse al tiempo de la expedición de la factura y a través de la misma.
- En el régimen especial del grupo de entidades se definen los diferentes órdenes de vinculación, financiera, económica y organizativa, estableciendo la presunción “iuris tantum” de que, cumplida la financiera, se entiende que se cumplen las demás; asimismo, se prevé la aplicación obligatoria de la prorrateo especial para el régimen avanzado.
- En relación con la opción prevista en la Ley del IVA de diferir el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación periódica, se desarrolla el procedimiento por el que determinados operadores, en concreto los que cuenten con un período de liquidación mensual, van a poder ejercitar la misma. Dicha opción deberá ejercitarse a través de la correspondiente declaración censal y, una vez ejercida, se entenderá prorrogada automáticamente, hasta su renuncia -que deberá asimismo ejercitarse mediante declaración censal y tendrá un

efecto de tres años- o exclusión, por dejar de tener un período de liquidación mensual.

Únicamente para el año 2015, la opción podrá ejercerse hasta el 31 de enero de dicho año.

B. Incorporación de determinados ajustes técnicos o de mejora del Impuesto. En este sentido:

- Se flexibiliza la aplicación de ciertas exenciones, como las del régimen de viajeros, por la doble vía de permitir que el proveedor de los bienes pueda realizar el reembolso del Impuesto a través de tarjeta de crédito u otro medio de pago acreditativo del mismo y habilitar a que las entidades colaboradoras en el reembolso del Impuesto puedan remitir a los proveedores las facturas en formato electrónico para obtener el reembolso del IVA.
- Por su parte, respecto de la exención en la entrega de bienes a determinados Organismos reconocidos para su exportación, se prevé que la Agencia Estatal de Administración Tributaria pueda ampliar, previa solicitud, el plazo de tres meses establecido para la exportación de los mismos.
- Se establece que la acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación, para proceder a la modificación de la base imponible, solo se exija en los supuestos de deudor concursal o créditos incobrables.
- Se ajustan las normas de los procedimientos administrativos y judiciales de expropiación forzosa, en los supuestos en que sea de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo dispuesta en la Ley del IVA.

2. Orden HAP/1846/2014, de 8 de octubre, por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

Esta Orden modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre que estableció una serie de formas de presentación para determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas, bien atendiendo a la naturaleza del obligado tributario, bien según el resultado final de la autoliquidación o bien según las características especiales de la declaración informativa.

En cuanto al IVA, la Orden que se modifica se aplica a las siguientes autoliquidaciones y declaraciones informativas:

- Modelo 303. Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación.
- Modelo 322. Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual.
- Modelo 353. Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo agregado. Autoliquidación mensual.
- Modelo 340. Declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- Modelo 349. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- Modelo 390. Declaración- resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Orden HAP/1846/2014 realiza las siguientes modificaciones:

- Introduce un nuevo sistema de presentación basado en el uso de certificados electrónicos reconocidos alternativo al de firma electrónica avanzada, que resulten admisibles por la AEAT según la normativa vigente en cada momento.
- Elimina la restricción que existía en cuanto al número de registros para la presentación de declaraciones informativas de personas físicas utilizando el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario (en relación con el IVA, el modelo 349).

Esta Orden entró en vigor el 11 de octubre de 2014 y se aplicará a la declaración informativa (modelo 390), cuyo plazo reglamentario de presentación se inicie a partir del día 1-1-2015. Respecto de las citadas autoliquidaciones (modelos 303, 322 y 353) y a las declaraciones informativas, modelos 340 y 349, se aplicará a aquellas cuyo período de liquidación se inicie a partir del 1-1-2015.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea Sentencia de 2 de octubre de 2014. Asunto C-446/13, Fonderie 2A.

Determinación del lugar de realización de una entrega de bienes — Proveedor establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido el adquirente — Transformación del bien en el Estado miembro en el que está establecido el adquirente — Sexta Directiva IVA — Artículo 8, apartado 1, letra a)

Fonderie 2A fabricó en Italia piezas metálicas que vendió a Atral, sociedad cuyo domicilio social se encontraba en Francia. Antes de entregarlas a Atral, Fonderie 2A remitió estas piezas por su cuenta desde Italia a Francia, al objeto de que otra sociedad francesa realizase sobre ellas trabajos de pintura y que posteriormente los reexpidiese al adquirente final (Atral).

Fonderie 2A satisfizo el IVA que le repercutió la citada sociedad francesa por la realización de los trabajos de acabado, solicitando posteriormente a la Administración tributaria francesa su devolución en aplicación de las normas nacionales de transposición de la Octava Directiva, relativas a las devoluciones del IVA a empresarios no establecidos en territorio francés.

Sin embargo, ésta fue rechazada sobre la base de que, de acuerdo a las normas nacionales que transponen la Sexta Directiva, el lugar de realización de la entrega de bienes a Atral estaba situado en Francia por lo que Fonderie 2A había incumplido uno de los requisitos establecidos en la Octava Directiva, concretamente el relativo a la no realización de actividades sujetas al IVA en Francia, no siendo en consecuencia adecuado este régimen de devolución.

Con base en lo anterior, se plantea al Tribunal acerca de la determinación del lugar de realización de dicha entrega, según lo dispuesto por el artículo 8, apartado 1, letra a) de la Sexta Directiva.

En este sentido, el Tribunal considera que, en primer lugar, debe analizarse el tenor literal de dicho artículo, en virtud del cual el lugar de realización de una entrega de bienes se considera consumado «en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente».

Ahora bien, continúa señalando el Tribunal, que una interpretación literal de éste no permite considerar que el lugar de realización de una entrega como la del supuesto de hecho, se sitúe en el Estado miembro en el que está establecido el proveedor, pues se debe tener en consideración que los únicos bienes que son objeto del contrato celebrado entre Fonderie 2A y Atral, son los bienes terminados, los cuales ya se encontraban en Francia (Estado miembro en el que estaba establecido Atral, el adquirente) «en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al

adquirente», a los efectos del mencionado artículo 8.

En segundo lugar, el Tribunal añade que, a los efectos del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva en relación con el artículo 8, apartado 1, el lugar de realización de una «entrega de bienes», se produce en el lugar en el que se transfiere el poder de disposición de un bien corporal a título de propietario. Ahora bien, cuando un proveedor de bienes, como Fonderie 2A, expide los bienes a un prestador de servicios al que no transfiere el poder de disposición a título de propietario, dicha expedición pretende únicamente dejar los bienes en un estado determinado conforme a las obligaciones contractuales contraídas por el proveedor para que pueda producirse posteriormente la entrega al frente al único adquirente.

Por último, el Tribunal señala, en línea con lo concluido por la Abogada General, que dicha interpretación pretende evitar tanto las situaciones de doble imposición como las de no imposición mediante la determinación, de forma inequívoca, del lugar de realización de la entrega de un bien.

Así pues, el Tribunal concluye que la entrega de bienes del presente supuesto, por una sociedad establecida en un Estado miembro (Fonderie 2A) a un adquirente establecido en otro Estado miembro (Atral) y sobre los que el vendedor ha encargado a un prestador de servicios establecido en este último Estado miembro la realización de unos trabajos de acabado (con carácter previo a la entrega al adquirente) con el fin de que los mismos sean aptos para la entrega, debe considerarse situada en el Estado miembro en el que el adquirente está establecido, esto es, en Francia, en el caso en cuestión.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de octubre de 2014. Asunto C-492/13, Traum EOOD.

Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias – Adquirente no identificado a efectos del IVA — Obligación del vendedor de demostrar la autenticidad de la firma del adquirente o de su representante — Principios de proporcionalidad, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima — Efecto directo - Directiva 2006/112/CE – Artículos 138, apartado 1 y 139, apartado 1, párrafo segundo.

La presente petición tiene por objeto la interpretación de los artículos 138, apartado 1, y 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

En lo relativo al litigio principal, Traum declaró haber realizado entregas intracomunitarias de bienes a la sociedad Evangelos gaitadzis, con domicilio social en Grecia, aportando los documentos requeridos de conformidad con el artículo 45 del Reglamento de ejecución de la ZDDS (dos facturas en las que constaba el número de identificación griego a efectos del IVA de Evangelos gaitadzis, albaranes de entrega, etc). Sin embargo, la sociedad

Evangelos gaitadzis no declaró la adquisición intracomunitaria correspondiente, ni abonó el IVA en Grecia.

En un primer momento, la Administración tributaria búlgara emitió una resolución favorable a Traum, en la que hacía constar que la sociedad Evangelos gaitadzis estaba identificada a efectos del IVA desde el 15 de noviembre de 2005.

Posteriormente, durante una inspección tributaria, la Administración búlgara comprobó que la sociedad Evangelos gaitadzis había dejado de estar identificada a efectos del IVA desde el 15 de enero de 2006, no pudiendo Traum demostrar tampoco la autenticidad de la firma que figuraba en los documentos presentados en apoyo a tales operaciones. Como consecuencia de ello, la Administración giró una liquidación complementaria a Traum, exigiéndole el IVA correspondiente a las operaciones efectuadas con Evangelos gaitadzis, al entender que no concurría el requisito necesario relativo a la condición de sujeto pasivo del adquirente para aplicar la exención relativa a las entregas intracomunitarias.

Es a la luz de estas consideraciones, cuando se decide plantear al Tribunal si, en atención a los artículos 138 y 139 de la Directiva 2006/112/CE y al principio de neutralidad, ha de considerarse que concurre el requisito para la exención del impuesto en el supuesto concreto en el que el adquirente de los bienes deja de ser persona identificada a los efectos del IVA, con posterioridad a la realización de la entrega.

El Tribunal recuerda a este respecto que, según reiterada jurisprudencia, la exención del IVA relativa a la entrega intracomunitaria de un bien únicamente es aplicable si (i) se ha transmitido al adquirente el poder de disposición sobre el bien en calidad de propietario y (ii) el vendedor demuestra que dicho bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega con destino a otro Estado miembro.

En cuanto a los medios de prueba que pueden imponerse al vendedor para demostrar que concurren estos requisitos (cuestión planteada en el presente asunto), el Tribunal también señala que, a falta de disposición concreta en la Directiva, corresponde a los Estados Miembro establecer dichas condiciones, respetando en todo caso los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. En este sentido, dispone, a su vez, que corresponde al órgano nacional determinar si Traum actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que razonablemente podían exigírsele para asegurarse de que dicha operación no llevaba a participar en un fraude fiscal.

De esta manera, el Tribunal concluye que, siendo las pruebas aportadas por Traum conformes a la lista de documentos que debían presentarse a la referida Administración, siendo aceptadas por ésta en un primer momento como pruebas justificativas (extremo que corresponde, no obstante, verificar al órgano jurisdiccional remitente), los artículos 138, apartado 1, y 139 apartado 1, párrafo segundo de la Directiva se oponen a que una

Administración tributaria, como la búlgara, deniegue la aplicación de la exención del IVA relativa a una entrega intracomunitaria por el hecho de que el adquirente deje de estar identificado a efectos de dicho impuesto en otro Estado miembro.

Por último, el Tribunal destaca que el artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE goza de efecto directo de manera que puede ser invocado por los sujetos pasivos ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra del Estado para obtener la exención del IVA de una entrega intracomunitaria.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de octubre de 2014. Asunto C-605/12, Welmory sp.z o.o.

Concepto de “establecimiento permanente” del destinatario de una prestación de servicios — Lugar en el que se considerarán realizadas las prestaciones de servicios a los sujetos pasivos — Operación intracomunitaria — Directiva 2006/112/CE — Artículo 44

Welmory LTD, entidad establecida en Chipre, organizaba subastas en una plataforma de venta en línea. Para ello, vendía lotes de derechos de puja («bids»), es decir, títulos que daban derecho a pujar para comprar un bien subastado proponiendo un precio más elevado que el último precio propuesto.

A su vez, Welmory celebró un contrato de colaboración con una sociedad polaca en virtud del cual la primera se comprometía a proporcionar a la segunda un servicio de puesta a disposición de un sitio de Internet de subastas con unos servicios asociados a ese sitio (tales como el alquiler de los servidores imprescindibles para el funcionamiento del sitio y la presentación de los productos subastados). La sociedad polaca se comprometía, por su parte, principalmente, a vender los bienes en dicho sitio.

La sociedad polaca emitió cuatro facturas a Welmory relativas a las prestaciones de servicios realizadas (publicidad, servicios, obtención de información y tratamiento de datos) en las que no repercutió IVA alguno, entendiendo que la operación estaba sujeta en Chipre, lugar en que se situaba la sede de actividad de Welmory.

No obstante, la Administración polaca consideró que se trataban de prestaciones de servicios realizadas a un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en territorio polaco y que procedía, como consecuencia de ello, gravarlos en Polonia al tipo general del 22 %.

Welmory interpuso varios recursos que fueron desestimados, al entender los Tribunales polacos que la sociedad chipriota utilizaba en territorio polaco los medios técnicos y humanos de la sociedad polaca, de tal forma que ésta

debía ser tratada como un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en Polonia.

Bajo estas circunstancias, se plantea al Tribunal la cuestión de definir el lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota (Welmory) y, más concretamente, definir los criterios destinados a establecer si esta última dispone de un establecimiento permanente en Polonia.

El Tribunal señala que, de reiterada jurisprudencia, el punto de conexión más útil para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, desde el punto de vista fiscal, y, por tanto, prioritario, es aquél en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica, tomando en consideración otro establecimiento sólo cuando dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro.

También señala que, de la jurisprudencia del Tribunal en la materia, con base en la redacción del artículo 11 del Reglamento de ejecución, un establecimiento permanente debe caracterizarse por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que le sean prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento.

En circunstancias como las del asunto principal, para que pueda considerarse que Welmory dispone de un establecimiento permanente a los efectos del artículo 44 de la Directiva, ésta debería disponer en Polonia, por lo menos, de una estructura caracterizada por un grado suficiente de permanencia, apta, en términos de medios humanos y técnicos, para permitirle recibir en Polonia los servicios que le son prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para los fines de su actividad económica, esto es, la gestión del sistema de pujas electrónicas en cuestión, así como la emisión y venta de los «bids», circunstancia que ha de verificar el juez nacional.

Por otro lado, el Tribunal apunta que el hecho de que las actividades económicas de las dos sociedades, vinculadas por un contrato de colaboración, formen un conjunto económico y que sus resultados beneficien esencialmente a los consumidores en Polonia no es pertinente para determinar que la sociedad chipriota dispone de un establecimiento permanente en Polonia. En este sentido, y en línea con lo señalado por la sociedad polaca, el gobierno chipriota y la Comisión Europea, el Tribunal señala que es importante distinguir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota de aquéllas que esta última realiza a los consumidores en Polonia. Se trata de prestaciones de servicios distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 25 de septiembre de 2014. Nº de recurso 3394/2013.

Cuotas del IVA repercutidas en exceso – Devolución de ingresos indebidos – Legitimación del derecho a solicitar la devolución frente a legitimación del derecho a obtener la misma.

Esta sentencia del Tribunal Supremo trae causa en la desestimación de un incidente de ejecución, en relación con la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 31 de enero de 2011 la cual estimaba parcialmente el recurso interpuesto por el recurrente y ordenaba la devolución de las cuotas del IVA ingresadas litigiosas que resulten indebidas con los intereses de demora.

El asunto sobre el que versa esta sentencia del Alto Tribunal radica pues en la ejecución de la citada devolución de ingresos indebidos, ordenada por la citada sentencia de la Audiencia Nacional, una vez acreditado que por parte del recurrente se liquidó un importe de IVA excesivo, en relación con el importe de determinadas subvenciones recibidas por el recurrente y que financiaron los servicios de transporte prestados por ésta.

Así, una vez la citada sentencia de la Audiencia Nacional devino firme, el recurrente promovió el oportuno incidente de ejecución, el cual fue desestimado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y posteriormente, por auto de la de la Audiencia Nacional, confirmado a su vez en reposición y que constituye el objeto del recurso de casación presentado por el recurrente.

La AEAT fundamentaba su decisión de denegar la devolución de ingresos indebidos al recurrente en el hecho de que el beneficiario de la devolución de las cuotas del IVA no es quién repercutió el Impuesto sino quién soportó dicha repercusión, en este caso, los usuarios de los servicios de transporte. Este criterio fue compartido a su vez por la Audiencia Nacional, al desestimar el citado incidente de ejecución.

Por su parte, el Alto Tribunal, comienza por reconocer el exceso de repercusión del IVA en los billetes de transporte, como consecuencia de las mencionadas subvenciones. Asimismo, reconoce el derecho del recurrente para solicitar que se declare la obligación de devolución de los ingresos indebidos del IVA por hallarse legitimado para ello de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo por el que se desarrolla la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, en su condición de sujeto repercutidor de IVA y tratarse de un tributo de repercusión obligatoria.

No obstante lo anterior, señala el Tribunal Supremo que “si bien el recurrente se halla legitimado para instar la declaración de la obligación de devolver el IVA indebidamente repercutido a los usuarios, no tiene derecho alguno a cobrar la devolución, pues son los usuarios finales repercutidos quienes ostentan en exclusiva dicho derecho de acuerdo con el artículo 14.2 del mismo Real Decreto 520/2005”.

Confirma así lo dispuesto por la Audiencia Nacional en su auto de desestimación del incidente de ejecución al establecer que "resulta que la recurrente no era la titular del derecho a la devolución. Su titularidad se limita a la solicitud de la devolución, pero ésta debe serle efectuada a quien la soportó. La sentencia cuya ejecución se solicita resuelve por ello que se ordena la devolución de las cuotas de IVA ingresadas litigiosas que resulten indebidas con los intereses de demora pero no ordena el pago a la recurrente que se solicita en el incidente de ejecución".

Considera por ello el Alto Tribunal que la pretensión del recurrente entraña un enriquecimiento injusto, dado que respecto del IVA repercutido en exceso es mero depositario hasta que se ingresa en la Hacienda Pública.

Continúa el Tribunal Supremo señalando que el adecuado cumplimiento del fallo de la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2011 requiere que los usuarios vean reintegrados los importes cobrados excesivamente, para lo cual el recurrente debía proporcionar datos oportunos a la AEAT.

Sin embargo, toda vez que las ventas realizadas por el recurrente a los usuarios se han documentado mediante tickets que no incluyen el nombre del cliente, es previsible que dicho datos no existan y, de existir, ha de darse a la AEAT la posibilidad de comprobar la realidad de los datos que al efecto aporta el recurrente para que la devolución se perciba por quien de manera efectiva y comprobada soportó la excesiva repercusión.

Así, señala el Alto Tribunal que en el caso en que no posea los datos que el Estado necesita para dar cumplimiento a la obligación de devolver a los usuarios del transporte nos hallaríamos ante un supuesto de los previstos en el artículo 105.2 de la Ley de la Jurisdicción que regula la imposibilidad material de ejecutar la sentencia, debiendo el Tribunal que dictó la sentencia adoptar las medidas que aseguren la mayor efectividad de la ejecutoria, dentro de lo posible, teniendo en cuenta los intereses de los usuarios de los servicios de transporte, que son quienes han padecido un cobro excesivo del IVA al abonar sus títulos de transporte y los únicos que tendrían derecho a percibir devoluciones dinerarias.

Con base en estos criterios y apoyándose tanto en jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como del propio Alto Tribunal (entre otras, en su reciente sentencia de 23 de junio de 2014 (casación número 2283/2012), se desestima el recurso de casación interpuesto por el recurrente.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de octubre de 2014. Nº de recurso 4421/2012.

Renuncia a la exención del Impuesto - Imposibilidad de deducir la cuota soportada por la adquisición de un inmueble - No se cumplen los requisitos necesarios para la renuncia a la exención realizada por la parte transmitente del inmueble - Operaciones exentas: obras de rehabilitación. Requisitos.

El objeto de esta sentencia del Tribunal Supremo versa sobre la no aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA en relación con la entrega de una edificación en julio de 2005 para su posterior rehabilitación por el adquirente y la consiguiente tributación de esta operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Se analiza en este sentido el requisito para considerarse una obra como de rehabilitación, en relación con el cálculo del coste dicha obra y en concreto con si para la determinación del precio de adquisición de la correspondiente edificación debe o no incluirse el valor del suelo.

Así, a juicio de la recurrente, en dicho cálculo habría de excluirse el valor del suelo, al no especificarse este requisito en el apartado B) 2º del citado artículo en el artículo 20.Uno.22º. No obstante, el criterio mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid y por el Tribunal Superior de Justicia de dicho territorio era el de considerar que el valor del suelo sí habría de incluirse a efectos de la determinación del precio de adquisición de la edificación.

A la hora de resolver el fondo de la cuestión, se refiere expresamente el Alto Tribunal a lo establecido en su sentencia de 30 de enero de 2014 con número de recurso 590/2009, donde ya resolvió sobre la cuestión que aquí constituye el objeto de controversia y cuyo contenido se incluyó en este mismo Boletín correspondiente al mes de febrero.

En la citada sentencia de 30 de enero se exponía que al analizar la posible exclusión del valor del suelo para calcular el porcentaje del valor requerido en la Ley del IVA, si bien en la normativa aplicable al momento de la transacción no se hacía referencia a la posible inclusión o no del valor del terreno para dicho cálculo, el Real Decreto Ley 2/2008, aun no resultando aplicable al caso, modificaba la mencionada normativa.

Señalaba así el Alto Tribunal que si bien en la nueva regulación “se incluye una exclusión del valor del suelo con la que podría llegarse a la misma conclusión interpretativa que mantiene la interesada, ha de acudirse a la intención y finalidad del legislador que impulsó la norma y que está expresada en la Exposición de Motivos de dicho Real Decreto Ley. (...) Se evidencia de la misma que el legislador, con tal modificación legislativa no tenía intención de concretar el concepto antes regulado, sino de

modificarlo, ampliando con la exclusión del valor del suelo el ámbito del concepto de rehabilitación y, por ende, los casos no exentos del impuesto. En consecuencia, siendo así el caso planteado corresponde al primer ámbito y redacción temporal del precepto indicado, no puede acogerse a la interpretación del mismo promovida por la recurrente, por ser disconforme con el espíritu y finalidad del mismo, lo que conlleva la desestimación de la alegación aducida”.

Con base en este argumento, se desestima igualmente por el Alto Tribunal el recurso de casación interpuesto por la recurrente en el presente recurso de casación.

Interesa señalar al respecto que, a través de esta sentencia de 9 de octubre de 2014, el Tribunal Supremo ha resuelto ya en dos ocasiones sobre la no aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA respecto de las entregas de edificaciones para su posterior rehabilitación que se produjeran con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 2/2008.

6. Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 18 de Septiembre de 2014. Nº de Sentencia 814/2014.

Sujeción al IVA de pagos anticipados entre sociedades vinculadas.

Dos empresas vinculadas, con una participación recíproca del 70% en sus respectivos capitales sociales, tienen una relación comercial por la que la parte actora y vendedora entrega pagarés para financiar las operaciones de entrega de bienes por parte de la otra empresa, que es la parte compradora. En este sentido, a medida que se van facturando dichas entregas de bienes, se van aplicando los importes de los pagarés que, a pesar de ser contabilizados por la actora como anticipos, ésta alega que se deben considerar un préstamo entre ambas sociedades.

En la presente sentencia se hace mención de la doctrina del TJUE, afirmando que para que una cantidad monetaria se pueda considerar anticipo y, por consiguiente, se deba liquidar el correspondiente IVA, ésta debe estar directamente vinculada a una entrega de bienes o prestación de servicios, pues, de lo contrario, estaríamos ante una cesión de capitales. En esta línea, se mencionan consultas de la DGT en las que se determina que para hablar de anticipo es necesario que la operación esté identificada con precisión.

El TSJ de Extremadura considera que la entrega de bienes estaba identificada con precisión al poco tiempo, pues la entidad recibía unas cuantías a principios de mes que se correspondían con anticipos que articulaba mediante pagarés, asimismo el TSJ afirma la inexistencia de un préstamo entre ambas mercantiles y añade que la actora no ha podido acreditar la devolución del “préstamo”, como así lo califica ésta.

En base a lo anteriormente expuesto, el TSJ de Extremadura determina que la relación que han desarrollado ambas mercantiles implica una ocultación con el fin de evadir el pago del IVA y, consecuentemente, desestima el recurso que la parte actora había interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura que consideró que la mercantil debía haber liquidado el IVA del anticipo.

7. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 24 de Septiembre de 2014. Nº de sentencia 496/2014.

Solicitud de rectificación de la autoliquidación del IVA (modelo 300) instando la devolución del IVA repercutido.

En esta sentencia, la parte actora contrató el suministro y montaje de una instalación frigorífica. Por dicho servicio, la sociedad proveedora del servicio emitió una factura en fecha 13 de Octubre de 1999, con cargo a la parte actora, en la que se añadía 215.087,81 euros en concepto de IVA. En relación a la cantidad del IVA que repercutió la proveedora del servicio, el TSJ de Galicia estimó que de la cantidad total en concepto de IVA que había sido declarada y deducida como IVA soportado por la parte actora, 135.872,06 euros se entendían incorrectamente repercutidos y, por consiguiente, no se podían deducir al considerar que la obra no fue íntegramente realizada por la sociedad que emitió la factura y, por tanto, la cantidad facturada así como el IVA no correspondían a la ejecución real de dicha obra. Es por ello que la parte actora insta la devolución de dicha cantidad que no se ha podido deducir y que, en su momento, soportó y abonó en concepto de IVA soportado, solicitando la rectificación de la autoliquidación del IVA presentado por dicha mercantil que repercutió indebidamente la citada cantidad.

En base a lo anteriormente expuesto y, atendiendo a lo dispuesto en el apartado c del artículo 14.2 de la Ley 843/2005, el TSJ de Galicia determina que para que un sujeto tenga derecho a la devolución de ingresos declarados indebidos deben concurrir dos requisitos:

- Que no sea deducible la cuota del IVA soportado.
- Que se haya ingresado a la Administración Tributaria dicha cuota que se ha considerado indebidamente repercutida.

El TSJ de Galicia desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IVA y la consiguiente devolución de los ingresos indebidos al no concurrir el segundo requisito y, por tanto, entender que no se puede considerar a la Administración Tributaria como deudora de unas cuotas de IVA que el sujeto pasivo del impuesto no llegó a ingresar, aunque sea por causas ajenas a la voluntad de quien las soportó indebidamente. En esta línea, concluye afirmando que el deudor será quien incumpla la norma y quien repercuta indebidamente las cuotas de IVA, estando éste obligado a devolver las cuotas incorrectamente repercutidas.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6732/2012, de 16 de septiembre de 2014.

Ejercicio del derecho a optar por deducir cuotas soportadas en el período de liquidación o en posteriores. Rectificación al alza de las cuotas deducidas en un período. Modificación de la opción.

El TEAC se pronuncia acerca de la procedencia de la rectificación de las declaraciones-autoliquidaciones solicitada por la reclamante respecto de las operaciones regularizadas por la Inspección y que han sido recurridas primero ante el TEAC y segundo, tras la desestimación por este órgano, en vía contencioso-administrativa.

En este supuesto, la Administración, a través de actuaciones de comprobación e investigación, ha emitido diversas actas y acuerdos de liquidación, confirmados por el TEAC, negando la deducibilidad de determinadas cuotas de IVA soportado, al no haber tenido lugar el devengo de las operaciones de las que derivan en los periodos impositivos en los que fueron declarados.

La reclamante, tras recurrir ante la Audiencia Nacional las Resoluciones emitidas por el TEAC, solicitó la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los periodos en que se produjo dicho devengo, incluyendo en las mismas las cuotas de IVA soportado que no fueron deducibles en los periodos objeto de comprobación por la Administración.

En este punto, el TEAC establece que el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA en uno u otro periodo de liquidación constituye una opción tributaria en el sentido del artículo 119.3 de la LGT, la cual una vez ejercida no podrá ser rectificada con posterioridad, salvo que se efectúe dentro del plazo reglamentario de la declaración.

En este supuesto, mediante la autoliquidación, el obligado tributario optó por ejercitar en el período correspondiente a dicha autoliquidación el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, sin que quepa ahora la opción por la que pueda elegir un período impositivo distinto cuyo plazo de declaración ya ha finalizado.

Así, el TEAC concluye declarando que las cuotas de IVA soportado objeto de regularización no pueden deducirse en periodos que ya han sido objeto de autoliquidación, sino que podrán incluirse en el periodo impositivo en el que se ejercite el derecho a su deducción de acuerdo con lo establecido en los artículos 99.Tres (plazo de caducidad de cuatro años) y 100 (el derecho a la deducción cuando el mismo esté pendiente de resolución en vía administrativa o jurisdiccional caducará cuando transcurran cuatro años desde que la resolución adquiera firmeza) de la LIVA.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2078/2011, de 23 de octubre de 2014.

Importación - Intereses de demora - No procede liquidar intereses de demora sobre cuotas de IVA a la importación regularizadas en procedimiento de inspección, salvo desde la fecha de la importación hasta que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado - Regularización íntegra - Liquidaciones que incrementan el IVA repercutido en las importaciones - Derecho a la deducción del incremento de cuotas - Período de aplicación del derecho a la deducción.

El TEAC se pronuncia acerca de (i) la procedencia de la liquidación de intereses de demora sobre cuotas de IVA a la importación regularizadas en un procedimiento de inspección y (ii) el nacimiento del derecho a la deducción del incremento de cuotas de IVA repercutido en las importaciones en los supuestos de regularización íntegra, así como el período de aplicación del derecho a la deducción.

En este supuesto, la Inspección ha emitido una liquidación en concepto de IVA a la importación, considerando procedente la liquidación de intereses de demora sobre las cuotas de IVA regularizadas por un periodo de 10 días, periodo estimado teniendo en cuenta la diferencia entre el momento del devengo y de deducción del Impuesto y la imposibilidad de realizar una comprobación de las importaciones operación por operación.

Por su parte, la recurrente entiende que, en aplicación de STS de 23 de diciembre de 2010, la liquidación de intereses de demora es improcedente, ya que únicamente deben liquidarse por el período comprendido entre el momento en el que hubo de producirse el ingreso en las arcas públicas y aquel en el que corresponde deducir la cuota en aplicación de la normativa del IVA, es decir, cuando se produce un perjuicio económico para la Administración. Así, la mencionada sentencia establece que en el caso de las importaciones el derecho a deducir nace en el momento en el que es exigible el impuesto deducible (autorrepercutido), coincidente con el devengo del mismo (fecha de la importación). En consecuencia, el contribuyente tenía derecho a deducirse el IVA autorrepercutido por la importación “desde la fecha de la importación, momento en el que se produjo el devengo y el tributo era exigible, por lo que, como señaló en un caso semejante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Ecotrade, no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda”.

- En relación con la liquidación de intereses de demora, el TEAC acepta el criterio de la recurrente, aunque considera que debe ser matizado de acuerdo con lo establecido en la citada STS respecto de los intereses de demora, de los que dispone que “deben limitarse únicamente al lapso de tiempo que hubiera transcurrido desde la fecha de la importación hasta la fecha en que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado –deducción que sería total–, es decir, el plazo máximo de un mes”.

- Por otra parte, el TEAC reitera su criterio en relación con las importaciones de bienes, admitiendo la deducción del IVA soportado en el mismo período en que la Administración incrementa el IVA repercutido por dichas importaciones, siempre que la entidad tenga derecho a la deducción de las mismas, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, puesto que no existe riesgo de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública.

No obstante, también matiza su propio criterio en relación con la regularización íntegra, estableciendo que *“la deducción del IVA soportado no ha de efectuarse en el mismo período en que la Administración incrementa el IVA repercutido por las importaciones, sino que debe admitirse en el período en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses”*.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5909/2011, de 23 de octubre de 2014.

Obligaciones formales – ROI - Baja de oficio en el Registro por no realizar operaciones intracomunitarias en los 12 meses anteriores.

El TEAC se pronuncia acerca de si la Administración Tributaria está facultada para dar de baja a una sociedad en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) por el hecho de no efectuar adquisiciones o entregas intracomunitarias durante los doce meses anteriores.

La Administración determina que de la información que obra en su poder se deduce que la recurrente no ha realizado operaciones intracomunitarias en los últimos 12 meses y, la mera posibilidad de realizar adquisiciones o entregas intracomunitarias en un futuro no justifica la permanencia en el ROI, por lo que en virtud de los artículos 10.2.e) y 144.3 del RGAT, “se acuerda su baja en el Registro de operaciones intracomunitarios”.

El reclamante considera que la condición para mantener a la sociedad en el ROI no se ajusta a la normativa comunitaria, señalando que ninguno de los preceptos exige la baja de un sujeto pasivo del ROI por haber transcurrido 12 meses sin realizar operaciones intracomunitarias.

Según la normativa española, la inclusión en el ROI es obligatoria en el caso de personas o entidades a las que se refiere el artículo 14 de la LIVA cuando vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a IVA. La mencionada inclusión se regula en el artículo 25 del RGAT, cuyo fundamento radica en el artículo 214 de la directiva 2006/112/CE.

Por su parte, el objetivo esencial de la identificación de los sujetos pasivo prevista en el artículo 214 es garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA. El TEAC recuerda lo dispuesto por el TJUE, que afirma que la atribución de un número de identificación del IVA prueba el estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del Impuesto y facilita el control de los sujetos pasivos con miras a la correcta recaudación del mismo.

En este sentido, según la jurisprudencia del TJUE, los Estados miembros están legitimados para adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos. Sin embargo, dichas medidas no deben ir más allá de lo que sea necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto para evitar el fraude. Así, el TJUE ha establecido en diversas sentencias que la identificación prevista en el artículo 214 de la Directiva, al igual que las obligaciones establecidas en el artículo 213, no son más que requisitos formales a efectos de control.

En el supuesto enjuiciado, el TEAC considera que el artículo 10.2.e) del RGAT, al establecer la posibilidad de acordar la baja del ROI de aquellos sujetos pasivos que no hayan realizado operaciones intracomunitarias en los doce meses anteriores, debe ser interpretado de acuerdo a los preceptos de la Directiva y del principio de proporcionalidad, por lo que no debe denegarse la inscripción o dar de baja de oficio en el ROI por el mero transcurso del citado plazo, debiendo realizar una apreciación global de las circunstancias concretas de la compañía que demuestren que hay indicios fundados de que el número se va a utilizar de forma fraudulenta.

En consecuencia con lo anterior, establece que *“dar de baja de oficio en el ROI a una entidad que está desarrollando una actividad empresarial o profesional por el mero hecho de no efectuar operaciones intracomunitarias en el plazo de doce meses, es una medida que va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, que no es otro que combatir el fraude fiscal y garantizar la recaudación del impuesto”*.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2237-14, de 2 de septiembre de 2014.

Recuperación IVA incobrables - Plazo para emitir la factura rectificativa.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la fecha en la que se debe emitir factura rectificativa a efectos de la modificación de la base imponible un sujeto pasivo en el siguiente supuesto de hecho:

“La empresa consultante va a proceder a la modificación de la base imponible como consecuencia de la declaración de concurso de uno de sus clientes. Una vez publicada la declaración de concurso en el BORME, pero antes de la publicación del auto de declaración de concurso en el BOE, ha emitido la correspondiente factura rectificativa.”

La DGT comienza su análisis señalando que, de acuerdo con el artículo 80.Tres de la Ley del IVA, un sujeto pasivo podrá minorar la base imponible de una determinada operación cuando el destinatario de las operaciones sujetas al IVA no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, tal y como ocurre en el caso objeto de consulta.

En este sentido, es el artículo 24 del Reglamento del IVA el que viene a señalar de forma más pormenorizada cuales son los requisitos teóricos y prácticos que han de cumplirse de cara a proceder de forma efectiva con dicha modificación, siendo uno de ellos la necesidad por de emitir y remitir factura rectificativa por parte del sujeto pasivo que pretende llevar a cabo la modificación. En este sentido, recuerda la DGT que dicha factura rectificativa deberá expedirse de conformidad con lo previsto en el Reglamento de Facturación.

A este respecto, señala la DGT que el artículo 15.3 de dicho Reglamento de Facturación recoge que la expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siendo en el presente caso esta circunstancia la declaración de concurso del deudor, fijándose como límite temporal el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente al de la publicación en el BOE de la declaración de concurso.

La entidad consultante se planteaba la duda de si la factura rectificativa emitida a su deudor era válida o no puesto que la misma se había emitido con anterioridad a la publicación en el BOE de la declaración de concurso de su deudor, pero tras la entrada en concurso del mismo, dado que a nivel legislativo no existe mención al respecto.

En este sentido, concluye la DGT señalando que en la medida en que la consultante ha emitido la factura rectificativa dentro del plazo previsto en el artículo 80.Tres de la Ley del IVA, es decir, antes del mes posterior a la publicación en el BOE de la entrada en concurso de su deudor, la factura rectificativa emitida con motivo de la modificación de la base imponible, es plenamente válida.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2304-14, de 8 de septiembre de 2014.

Prestación de servicios – Cesión derechos de imagen y patrocinio - Lugar de realización – Uso efectivo.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de una prestación de “servicios de patrocinio” realizada por un sujeto pasivo, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante es un club deportivo que va a celebrar unos acuerdos de "patrocinio", con otra entidad, que actúa como empresario o profesional, establecida en un territorio tercero que no opera en el territorio español de aplicación del Impuesto”.

En primer lugar, la DGT aclara que de la documentación aportada se desprende que la consultante se compromete a prestar diversos servicios a cambio de percibir una determinada aportación económica. En particular entre las obligaciones asumidas por la consultante figuran: derechos sobre el nombre, derechos de patrocinio, publicidad y derechos de imagen, derechos de acceso al estadio y uso de las instalaciones.

Una vez aclarado los servicios que serán objeto de análisis, la DGT comienza su análisis determinando si la cesión de derechos sobre el nombre y los derechos patrocinio, publicidad y derechos de imagen descritos deben considerarse servicios realizados en el TAI de acuerdo con las reglas de localización dispuestos en el artículo 69 y 70 de la Ley de IVA.

En este sentido, la DGT concluye que la cesión de derechos sobre el nombre y los derechos de patrocinio, publicidad y derechos de imagen, estarán sujetos al IVA en el TAI cuando el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de donde esté establecido el prestador.

Por otro lado, en el caso de que la prestación de estos servicios tenga por destinatario a quien no sea un empresario o profesional actuando como tal, y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, no estarán sujetos al IVA.

No obstante lo anterior, la DGT analiza también si cabría la posibilidad de aplicar la regla contenida en el artículo 70.Dos de la ley de IVA, por la cual se considerarían prestados en el TAI un listado de servicios (entre ellos la cesión de derechos sobre el nombre y los derechos de patrocinio, publicidad y derechos de imagen) cuando, conforme a las reglas de localización aplicables, dichos servicios no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realice en el TAI.

En base a su reiterada doctrina y a la jurisprudencia comunitaria (asunto C-1/08, Athesia Druck Srl) la DGT considera que el servicio sobre el que se cuestione la aplicabilidad de dicha norma debe ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el TAI.

En particular, en el presente caso para determinar la aplicabilidad de la regla de uso efectivo habrá de actuarse en dos fases:

- Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate y, únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el TAI cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.dos.
- Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, para determinar si efectivamente la utilización o explotación efectiva se produce en la realización de operaciones localizadas en el TAI o no. Esta relación puede ser directa o indirecta, siendo posible por tanto el criterio de ponderación en función de los ingresos.

Además la DGT trae a colación al presente caso el pronunciamiento de la Comisión Europea en su papel de trabajo nº 781, de 27 de enero de 2014, en el que el Comité IVA se manifiesta con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado.

A este respecto, considera la Comisión que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor, En consecuencia, rechaza que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Al mismo tiempo, estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo. En este sentido la Comisión considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al IVA en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Así pues, en base a todo lo anterior, concluye la DGT que, para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de aquellas operaciones que esté llevando a cabo en el Estado miembro donde se realiza materialmente el servicio.

Sin embargo, de la información aportada se establece que ni el patrocinador ni una de las entidades afiliadas a las que podría ceder su posición contractual en los derechos de patrocinio y publicidad realizan en la actualidad servicios en el TAI. Por lo tanto, no resultaría de aplicación la regla del artículo 70.Dos de la Ley del IVA a los servicios prestados por el consultante a una entidad no establecida que no realiza operaciones en el TAI.

Si por el contrario, de los hechos expuestos en el escrito de consulta resulta que otra de las entidades afiliadas a las que la consultante podría ceder su posición contractual en los derechos de patrocinio y publicidad está establecida y realiza sus actividades en el TAI la prestación de servicios recibida estaría sujeta al IVA en España.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2347-14, de 9 de septiembre de 2014.

Exención – Primeros auxilios terrestres y socorrismo – Cambio de criterio.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que a efectos del IVA merecen determinados cursos en el siguiente supuesto de hecho:

“Impartición de cursos de formación de primeros auxilios terrestres y socorrismo. El Real Decreto 878/2011 de 24 de junio, establece el título en técnico deportivo en salvamento y socorrismo.”

La DGT inicia su análisis haciendo referencia a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA y en el artículo 7 del Reglamento del IVA, relativos a la exención prevista para servicios de enseñanza.

En este sentido y a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la DGT recuerda que existiendo identidad en las prestaciones de servicios realizadas, no puede condicionarse la exención de los servicios educativos a que el operador que las realiza esté autorizado por el órgano competente ya que, de lo contrario, se vulneraría el principio de neutralidad.

Teniendo en cuenta que la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, la DGT supedita la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA al cumplimiento de dos requisitos:

- **Subjetivo:** La actividad deberá ser desarrollada por una entidad cuyas enseñanzas estén incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto de reconocimiento o autorización.
- **Objetivo:** Que la enseñanza impartida suponga la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes.

Una vez dicho lo anterior y teniendo en consideración lo recogido por el Real Decreto 878/2011, de 24 de junio, por el que se establece el título de Técnico Deportivo en salvamento y socorrismo, con carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, la DGT modifica el criterio recogido en la

consulta V0861-12 y concluye que los cursos de formación objeto de consulta de primeros auxilios terrestres y socorrismo están exentos del IVA.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2350-14, de 9 de septiembre de 2014.

Tipo impositivo – Descarga de libros electrónicos – Reglas de localización.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que, a efectos del IVA, merecen las operaciones descritas en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante va a abrir una página web en España desde donde se pueden descargar libros electrónicos. Los clientes pueden estar en cualquier lugar.”

La DGT comienza analizando lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley del IVA donde, en el apartado Dos, punto 1, número 2º se especifica que el tipo impositivo del 4 por ciento se aplicará a los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente por precio único.

Asimismo, la DGT hace referencia al concepto legal de “libro” recogido en la Ley 10/2007, de 22 de junio, de la lectura, del libro y de las bibliotecas y al concepto de “libro” del Diccionario de la Real Academia Española.

A la vista de ambas definiciones, la DGT manifiesta que el soporte físico en el que aparece el libro es indiferente para que sea considerado como tal, siempre que se trate de una obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen. De hecho la Ley 10/2007 incluye dentro de este concepto los libros electrónicos.

Por lo tanto, tributarán al tipo impositivo del 4% los libros que se suministren en cualquier medio de soporte físico, en particular, los entregados a través de archivos electrónicos dispuestos para su volcado a herramientas de lectura. En este sentido, la DGT subraya el hecho de que, para poder aplicar el tipo impositivo del 4% a los libros electrónicos, los mismos deberán ser incorporados a un soporte físico.

A diferencia de lo señalado en el párrafo anterior, la DGT dispone que tributarán al 21% los servicios prestados por vía electrónica, esto es, aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, sistema óptico u otros medios electrónicos, entre otros; los dispositivos portátiles que permitan almacenar y leer libros digitalizados, servicios consistentes en el acceso electrónico a bases de datos, comercialización de códigos de descarga de

archivos que incorporen libros electrónicos, servicios de acceso a libros de texto en formato digital alojados en servidores de Entes públicos o de colegios, servicios de consultas y accesos a bases de datos y servicios de digitalización de obras literarias.

Con base a lo anterior, la DGT concluye que, en el supuesto de hecho objeto de análisis, las operaciones descritas constituirían una prestación de servicios por vía electrónica y no una entrega de bienes, puesto que los libros no se pondrían a disposición de los clientes en ningún tipo de soporte físico, debiendo tributar al tipo general del 21%.

Procede la DGT a determinar el lugar de localización de las operaciones para el caso en el que el cliente esté establecido en un país distinto al del territorio de aplicación del IVA. Para ello analiza lo dispuesto en los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA:

- En el caso en que los clientes sean particulares, los servicios electrónicos prestados se entenderán realizados en el territorio de aplicación del IVA cuando el cliente, particular, tenga su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del IVA o en cualquier otra parte de la Comunidad (quedando excluidos Canarias, Ceuta o Melilla y países terceros).
- En el supuesto en el que la consultante desconozca la naturaleza de las personas que acceden a la web (particulares o empresarios), así como el lugar de residencia de los mismos, los servicios prestados se entenderán efectuados en el territorio de aplicación del IVA, estando sujetas y no exentas del Impuesto.
- En el supuesto en el que el destinatario sea un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IVA, se entenderá localizada la operación en dicho territorio, estando la operación sujeta y no exenta al IVA. En caso contrario, la operación no se entenderá localizada en el territorio de aplicación del IVA y, por lo tanto, no estará sujeta al Impuesto.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2353-14, de 9 de septiembre de 2014.

Transmisión de una parcela urbanizada por una persona física – Tributación de la operación.

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

El consultante va a adquirir una parcela urbanizada a una persona física que en su día causó alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores como urbanizador presentando las correspondientes

autoliquidaciones como sujeto pasivo del IVA derivadas de la urbanización llevada a cabo en dicho terreno de su propiedad. Con posterioridad, el referido propietario presentó la correspondiente declaración censal de baja.

La DGT inicia su análisis haciendo referencia a lo dispuesto en el artículo 5, apartado uno, letra d) de la Ley del IVA, relativo al concepto de empresario o profesional y en virtud del cual ostentan la condición de empresario o profesional, entre otros, 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.

A este respecto, la DGT precisa que de acuerdo con su doctrina reiterada que una persona física que urbaniza una parcela adquiere la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA desde el momento en que se pague la primera cuota correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización y, siempre y cuando esta persona física urbaniza el terreno con la intención de venderlo, cederlo o adjudicarlo.

Por otro lado y en lo relativo al tratamiento a efectos del IVA de la venta del terreno urbanizado, la DGT señala que la transferencia efectuada por un empresario o profesional de un bien corporal de su patrimonio empresarial a su patrimonio personal es una operación asimilada a una entrega de bienes por autoconsumo de bienes sujeta al IVA de acuerdo con el artículo 9.1º.a) de la Ley del IVA.

Por lo tanto, cuando el cese en el ejercicio de la actividad empresarial determinase la transferencia del patrimonio empresarial al personal se deberá entender producida la entrega de bienes comentada en el párrafo anterior y el devengo del correspondiente IVA.

En cualquier caso, no se entenderá producido dicho cese cuando el sujeto pasivo siga liquidando el patrimonio empresarial y enajenando bienes de su activo. Por lo tanto, la mera presentación de la declaración censal de baja en el ejercicio de una actividad “no produce, por sí misma, dicho cese, ni determina el traspaso de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a su patrimonio personal o su transmisión gratuita.”

En la medida en que en el supuesto de hecho no se precisa si el urbanizador ha realizado la transferencia del terreno de su patrimonio empresarial a su patrimonio personal, la DGT indica lo siguiente:

Si el traspaso del terreno tiene lugar, se produce un supuesto de autoconsumo de bienes sujeto al Impuesto por lo que el urbanizador / persona física debería declarar y liquidar la cuota impositiva correspondiente.

En lo que se refiere a las cuotas de IVA soportado, la DGT señala que serán deducibles las cuotas de IVA soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios siempre y cuando el empresario o profesional tenía la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos a la realización de una actividad empresarial o profesional.

La acreditación de dicha intención podrá ser efectuada por cualquier medio de prueba admitido en derecho, como por ejemplo la consonancia de los bienes y servicios adquiridos con la actividad empresarial desarrollada, el cumplimiento de las obligaciones tributarias (presentación de declaración censal, declaraciones de IVA, llevanza de libros registro, etc), la conservación de las facturas.

De no tener lugar el traspaso del terreno que integra el patrimonio empresarial del urbanizador a su patrimonio personal, la posterior entrega del terreno urbanizado estará sujeta al IVA.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2363-14 y nº V2364-14, de 10 de septiembre de 2014.

Criterio de caja –Requisitos para solicitar la renuncia al régimen de caja.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de renunciar al régimen especial del criterio de caja, en el siguiente supuesto de hecho:

“El consultante ha optado en diciembre de 2013 por el régimen especial del criterio de caja, con fecha de efecto 1 de enero de 2014.”

La DGT inicia su análisis señalando que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 163.undecies de la Ley de IVA y en el artículo 61 del Reglamento del IVA, aquellos sujetos pasivos que hubieran optado por la aplicación del régimen especial del criterio de caja entenderán prorrogada de forma automática esta elección salvo renuncia a la misma.

En este mismo sentido el artículo 61.octies del Reglamento del IVA señala que la renuncia a este régimen especial se ejercitará mediante la comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. A este respecto recuerda la DGT que la renuncia a este régimen provocará la imposibilidad de que el sujeto pasivo lo vuelva a solicitar por un periodo mínimo de tres años.

En base a lo anterior concluye la DGT que, en caso de que un sujeto pasivo que ha venido aplicando el régimen especial del criterio de caja a lo largo de ejercicio 2014 desee solicitar su renuncia al mismo con efectos desde el mes de enero de 2015, lo deberá realizar en el mes de diciembre del año 2014.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2418-14 de 12 de septiembre de 2014.

Transmisión de un inmueble – No sujeción - Unidad económica autónoma – Primera entrega.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de la entrega de un inmueble en el siguiente supuesto de hecho:

“El consultante ha adquirido una vivienda nueva a una inmobiliaria que forma parte de una entidad de crédito. El banco le ha exigido el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por entender que no se trata de primera entrega, ya que la promoción de la vivienda la inició una caja de ahorros que, posteriormente, se fusionó y se transformó en el banco que lleva a cabo la entrega del inmueble al consultante”.

La DGT comienza su análisis recordando que en base a lo dispuesto en el artículo 4.Cuatro de la Ley del IVA aquellas operaciones que estuvieran sujetas al IVA no podrán estar sujetas al mismo tiempo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

Dicho artículo señala también la excepción a dicha regla, cuando se trate de entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que se encuentren exentos del IVA, siempre y cuando el sujeto pasivo no haya renunciado a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto.

La DGT comienza a analizar el tratamiento a efectos del IVA de la primera de las transmisiones del inmueble, es decir, la que realizó la caja de ahorros al fusionarse con la entidad bancaria, y señala que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA, así como en la jurisprudencia comunitaria (Zita Modes) no estarán sujetas al Impuesto la transmisión de un conjunto de elementos corporales, y en su caso incorporales, que formando parte de del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional.

En base a todo lo anterior, entiende la DGT que la primera transmisión de inmueble realizada en el seno de una fusión empresarial se encontraba no sujeta al IVA con lo que la misma, no tendrán consideración de primera entrega.

En consecuencia, la DGT concluye que la transmisión posterior que el banco realiza al consultante tendrá la consideración de primera entrega a efectos del IVA por lo que la misma estará sujeta y no exenta del IVA, no debiendo haber tributado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2424-14, de 15 de septiembre de 2014.

Régimen especial de agencias de viaje.

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre el criterio válido para imputar viajes, o parte de mismos, al territorio de aplicación del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una agencia de viajes establecida en el territorio de aplicación del IVA que organiza en nombre propio viajes a destinos situados exclusivamente fuera de la Comunidad Europea, no obstante los servicios de viaje incluyen vuelos con origen o destino fuera del territorio pero con escala, sin pernoctación, en ciudades de la Comunidad.

La DGT basa el análisis de esta consulta en lo establecido en capítulo VI del título IX de la Ley del IVA que regula el régimen especial de agencias de viajes. En concreto, en el artículo 143 de la Ley del IVA que señala que estarán exentos los servicios incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje se realicen fuera de la Comunidad.

En el caso de que las mencionadas entregas o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Comunidad, únicamente gozarán de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de ese territorio, quedando sujetas al 21% las realizadas dentro del territorio Comunitario.

A estos efectos, la DGT considera como criterio razonable de imputación para los servicios de transporte de pasajeros efectuados sólo en parte en el territorio de la Comunidad, la proporción que, sobre la distancia total del viaje, represente la parte del mismo que discurra por el territorio de la Comunidad, y no en base a la proporción de las pernoctaciones realizadas en la Comunidad sobre el total de las realizadas.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2426-14, de 15 de septiembre de 2014.

Factura electrónica – factura escaneada y enviada en formato electrónico a través de un correo electrónico.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado acerca de si las facturas que son escaneadas y enviadas en formato electrónico a través de un correo electrónico tienen la consideración de facturas electrónicas.

La DGT confirma, en base al Reglamento de Facturación y a una nota explicativa de la Comisión Europea sobre las normas de facturación relativas al IVA, que una factura en papel escaneada enviada por medios electrónicos tendrá la consideración de factura electrónica siempre y cuando cumpla todos los requisitos del Reglamento de facturación.

Sin embargo, con respecto a los medios que se pueden utilizar para garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido, requisitos exigidos en las facturas electrónicas, la DGT señala además del medio que el propio artículo 8 del Reglamento de facturación señala a título ejemplificativo (controles de gestión usuales de la actividad empresarial que permitan crear una pista de auditoría fiable que establezca conexión entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios que se documenta), a los tres medios que permiten presumir la garantía de los requisitos señalados;

- una firma electrónica avanzada.
- un intercambio electrónico de datos (EDI).
- otro medio que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2436-14, de 16 de septiembre de 2014.

Rectificación de la repercusión y modificación de base imponible - Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) incluido en la base imponible – solicitud de devolución de ingresos indebidos.

A través de la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la modificación de la base imponible del IVA como consecuencia de las devoluciones relacionadas con el IVMDH y, asimismo, de la correspondiente rectificación de la repercusión y posible devolución de ingresos indebidos. En particular, se trata de un consultante que durante los años 2002 a 2012 ha soportado la repercusión del IVMDH en las adquisiciones de combustible.

En primer lugar, la DGT recuerda que tanto el Impuesto sobre Hidrocarburos como el IVMDH, que pudieran recaer sobre las entregas de combustible, forman parte de la base imponible del IVA que grava la operación.

Al desaparecer el IVMDH como consecuencia de la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, la DGT sostiene que de acuerdo con la normativa aplicable a la modificación de la base imponible contemplada en la Ley del IVA en su artículo 80.Dos, la entidad proveedora de combustible debería modificar la base imponible, así como rectificar la repercusión efectuada de las ventas sujetas a dicho impuesto. Correlativamente, el destinatario del suministro de hidrocarburos tendría la obligación de rectificar las deducciones practicadas.

Por tanto, resuelve la DGT que la parte vendedora, es decir, la entidad proveedora de combustible correspondiente, debería modificar la base imponible, así como rectificar la repercusión efectuada de las ventas de combustibles sujetas al IVMDH cuyo importe hubiera formado parte de la base imponible de las mismas. Ello supondría para la entidad consultante, destinataria de tales operaciones, el nacimiento de la obligación de rectificar las deducciones practicadas, en su caso, según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º de la Ley del IVA.

En cuanto a la obtención del ingreso indebido, en particular, hay que tener en cuenta el requisito establecido en el número 4º del artículo 14.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, relativo a que el obligado tributario que haya soportado la repercusión solo tendrá derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos cuando no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

De lo anterior resulta que si la entidad consultante se dedujo las cuotas soportadas del IVA en la compra de combustible, no procederá la devolución de ingresos indebidos, si bien sí sería procedente para aquellas entidades cuyo derecho a la deducción hubiere sido limitado durante el periodo en el que soportó el Impuesto.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2451-14, de 18 de septiembre de 2014.

Modificación de la base imponible – Requisitos – Desistimiento en proceso monitorio.

A través de esta contestación a consulta, la DGT se pronuncia sobre la posibilidad de modificar la base imponible, según el siguiente supuesto de hecho: *“La entidad consultante interpuso petición inicial del procedimiento monitorio para reclamar a su cliente el pago de un crédito. En el marco de dicho procedimiento, el deudor procedió a oponerse y, dado que la cuantía excedía de la propia del juicio verbal y el consultante (peticionario) no interpuso la demanda correspondiente en plazo, se dictó decreto de sobreseimiento”.*

La DGT aborda su análisis analizando los requisitos para poder proceder a la modificación de la base imponible recogidos en el artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA. En particular, señala que uno de los requisitos necesarios para considerar un crédito total o parcialmente incobrable a efectos de la reducción de la base imponible del Impuesto es que el sujeto pasivo (el acreedor) haya instado su cobro mediante resolución judicial al deudor o requerimiento notarial.

De esta manera, la DGT interpreta que con esta exigencia el legislador obliga al sujeto pasivo a intentar por todos los medios a su alcance cobrar el crédito en cuestión. Así, en el caso de que se desistiese del procedimiento, la propia Ley del IVA obligaría al acreedor a volver a modificar la base imponible al alza.

En relación con el supuesto de hecho analizado, se concluye que si en el marco de un proceso monitorio el deudor presentara escrito de oposición, el acreedor, en este caso la consultante, deberá continuar con el juicio correspondiente. En caso contrario, el desistimiento expreso o la no formulación en plazo de la correspondiente demanda, dictándose decreto de sobreseimiento, implica que el consultante deberá rectificar nuevamente al alza la base imponible del IVA.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2453-14, de 18 de septiembre de 2014.

Condición de empresario o profesional – Entidades públicas.

La DGT analiza el tratamiento de las prestaciones de servicios de limpieza realizadas por un ayuntamiento que, como consecuencia del incumplimiento del contrato por parte del adjudicatario del servicio de limpieza viaria, en sustitución de aquél, ha adquirido bienes y servicios para asegurar el correcto funcionamiento del servicio.

La DGT centra su análisis en que, de acuerdo con el número 8º del artículo 7 de la Ley del IVA, así como de la interpretación del mismo en relación a la normativa comunitaria, la no sujeción de las operaciones realizadas por los Entes públicos no puede conducir en ningún caso a situaciones de distorsión de la competencia.

En este sentido, teniendo en cuenta que el ayuntamiento consultante, al proceder a adquirir bienes y servicios para asegurar el correcto funcionamiento de un servicio público actúa como empresario o profesional a efectos del IVA, dado que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para el desarrollo de esta actividad, no se puede considerar que dicho servicio esté no sujeto al Impuesto, dado que, en caso contrario, esto conduciría a una situación sin duda de distorsión de la competencia.

De esta manera, la DGT concluye que los servicios de referencia se encuentran sujetos al Impuesto. Por lo tanto, el ayuntamiento consultante deberá repercutir el importe del Impuesto por los bienes y servicios adquiridos sobre el adjudicatario del servicio de limpieza viaria mediante la expedición, en tiempo y forma, de la correspondiente factura.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2468-14, de 23 de septiembre de 2014.

Sujeción al IVA de determinados importes pagados como indemnizaciones.

La DGT analiza la posible sujeción al IVA de los siguientes importes cobrados por una comunidad de propietarios que durante un determinado tiempo tuvo instalados en su propiedad unos armarios con equipos de telecomunicación de una compañía de telecomunicaciones sin conocimiento ni consentimiento de aquélla. La compañía de telecomunicaciones consumió cierta cantidad de energía eléctrica que fue suministrada y facturada a la consultante y pagada por la misma. Tras requerimiento de la consultante, la compañía de telecomunicaciones admitió los hechos y se ofreció a pagar el importe pertinente sobre la base de un cálculo estimado de los consumos realizados indebidamente.

Para poder analizar la sujeción de las cantidades percibidas por la consultante, la DGT procede a analizar la determinación de las mismas como una indemnización, de acuerdo con el artículo 78.Tres.1º de la Ley del IVA. Para ello, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria es necesario analizar si el importe recibido se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios.

Visto el supuesto de hecho, la DGT entiende que las cantidades que va a recibir esta última por parte de la compañía de telecomunicaciones tienen la consideración de indemnización por los daños y perjuicios ocasionados, no debiéndose incluir, por tanto, en la base imponible del Impuesto. Por lo tanto, se concluye que dichas cantidades no estarán sujetas al IVA.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2470-14, de 23 de septiembre de 2014.

Programa de canje de puntos – Descuentos – Modificación de la base imponible.

En la citada contestación, la DGT se resuelve sobre la tributación a efectos del IVA del programa de fidelización que ha desarrollado la consultante y que se describe a continuación: *“Cada establecimiento adherido al sistema concede un número de puntos determinado en función de las compras realizadas por cada cliente. Acto seguido, el valor monetario de los puntos otorgados al cliente es satisfecho por parte del establecimiento correspondiente a la entidad gestora (consultante).*

Cada cliente puede canjear los puntos obtenidos para la adquisición de bienes o servicios en cualquiera de los establecimientos adheridos a este sistema de fidelización de clientes. La entidad participante que efectúe el canje de puntos recibirá de la entidad gestora el valor monetario de los puntos canjeados.

La entidad gestora se encargará, por tanto, de recibir el valor monetario de cada uno de los puntos otorgados por las distintas entidades participantes y de entregar el valor monetario de los puntos canjeados a las entidades que efectúen el correspondiente canje.

La entidad gestora recibirá por este servicio una determinada contraprestación, cuantificada como un porcentaje de cada una de las compras en las que se otorgan puntos”.

De acuerdo con la doctrina de la DGT, el sistema de fidelización descrito es un método de instrumentar descuentos que cada entidad adherida a dicho sistema concede a sus clientes, en función de las compras de productos que los mismos le van efectuando, en un momento posterior a aquél en que tales compras fueron realizadas. Dicho descuento existirá como tal en el momento en que el cliente proceda a canjear los puntos emitidos por la respectiva entidad, ya sea por la propia entidad emisora o en cualquiera de las restantes entidades también adheridas, para la adquisición de bienes o servicios, minorando así la cantidad que el cliente tiene que pagar materialmente por la compra de los mismos.

Por otro lado, con respecto a los servicios prestados por la entidad gestora a cada una de las entidades adheridas al sistema de fidelización, éstos se deben calificar como servicios de promoción, que estarán sujetos y no exentos del IVA.

Sobre la base de la jurisprudencia del TJUE, la DGT resuelve que:

- El descuento se considerará efectivamente concedido por cada entidad en el momento en que el cliente presente al canje los puntos emitidos

por aquél, ya se canjee por la propia empresa emisora o por otra empresa adherida al sistema.

- Por lo que se refiere a la base imponible de las ventas de bienes o servicios efectuadas por las respectivas entidades integradas en el sistema cuyo pago total o parcial se efectúa mediante el canje de puntos, el importe monetario atribuido a los puntos canjeados no tendrá la consideración de descuento o minoración del precio correspondiente a dicha venta, puesto que dicho importe constituye un descuento en el precio de los bienes o servicios vendidos con anterioridad por la correspondiente entidad emisora de los puntos canjeados a dicho cliente.

Todo lo contrario, dicho importe debe formar parte de la base imponible correspondiente a la venta de los bienes o servicios que la entidad que efectúa el canje realiza al cliente, en tanto que contraprestación satisfecha a quien realiza la venta (entidad que canjea los puntos) por un tercero (entidad gestora y, en última instancia, entidad emisora de los puntos canjeados) distinto del destinatario de la misma (el cliente). Es decir, dicha base imponible no debe ni puede ser minorada por el hecho de que el consumidor final satisfaga por dicha compra un importe menor al fijado con carácter general por la entidad que efectúa el canje, dado que dicha entidad no está concediendo un descuento al consumidor final, puesto que la parte del precio de venta que no le es satisfecha por este último le será abonada posteriormente por la entidad gestora.

- El importe monetario otorgado a los puntos emitidos y canjeados ha de entenderse IVA incluido.
- Cada una de las entidades integrantes del sistema podrá minorar la base imponible de las ventas que realice y en cuya virtud el cliente obtuvo los puntos en el importe monetario otorgado a los puntos canjeados por ellos emitidos, excluida la parte de la cuota del IVA que se entiende incluida en dicho importe, ya se realice el canje por la propia entidad que los emitió ya se realice por otra entidad distinta adherida al sistema.

La base imponible sólo se podrá minorar en los términos mencionados anteriormente en la medida en que la entidad gestora haya reembolsado efectivamente a la entidad que efectúe el canje el importe monetario atribuido a los puntos canjeados.

- Cuando proceda la modificación de la base imponible, dicha minoración habrá de documentarse a través de la expedición de una factura rectificativa, si bien dicha modificación no supondrá rectificación de la cuota repercutida por dicha entidad.

De dicha factura se expedirá únicamente su original que será conservado por la correspondiente entidad en su contabilidad sin que resulte procedente entregar copia de la misma.

- Si el destinatario de la entrega de bienes o prestación de servicios efectuadas por las respectivas entidades integradas en el sistema cuyo pago, total o parcial, se efectúa mediante el canje de puntos tiene la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción podrá deducir, en el porcentaje que le corresponda, el importe resultante de minorar el IVA devengado consignado en la factura en el importe del Impuesto que corresponde a la base imponible del descuento efectuado como consecuencia del canje de puntos.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2472-14, de 23 de septiembre de 2014.

Establecimiento permanente – Servicios logísticos de almacenaje y distribución.

La DGT analiza la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IVA en España por parte de una entidad italiana dedicada a la comercialización de menaje del hogar. La compañía va a disponer de un almacén en el TIVA-ES propiedad de un operador logístico establecido en el citado territorio que a su vez se encargará también de la distribución de los productos.

Por tanto, dicho almacén se gestionará por su propietario en nombre y por cuenta de la consultante, prestándole una serie de servicios logísticos, tales como el almacenamiento y la distribución en el TIVA-ES.

La DGT comienza analizando la interpretación jurisprudencial que realiza el TJUE en relación con los requisitos que se deben cumplir a la hora de determinar la existencia en España de un establecimiento permanente a efectos del IVA.

En este sentido, determina que para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Sobre la base de este razonamiento, entiende que el simple hecho de que la empresa italiana consultante coloque sus productos en los almacenes de la entidad que le presta servicios logísticos, no implica necesariamente que dicha empresa posea un establecimiento permanente y, en consecuencia, esté establecida en el TIVA-ES.

De acuerdo con el supuesto de hecho, parece deducirse que no existe derecho real de uso o disfrute sobre el almacén por parte de la entidad italiana, encontrándose el servicio de almacenamiento incluido dentro del propio contrato de servicios logísticos suscrito entre las partes.

Concluye la DGT que, de acuerdo con lo expuesto, la entidad italiana no tiene un establecimiento permanente por cuanto se limita a recibir un servicio de depósito de bienes por parte de la entidad establecida en el TIVA-ES que le presta los servicios logísticos.

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2491-14, de 23 de septiembre de 2014.

No sujeción – Transmisión de una unidad autónoma de negocio.

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la no sujeción contemplada en el artículo 7.1º de la Ley del IVA, para la operación que pretende llevar a cabo la consultante, la cual tiene previsto transmitir su negocio de aparatos médicos y de diagnosis. Dicha transmisión incluye activos, derechos, relaciones contractuales y empleados.

De la información adjuntada al supuesto de hecho, la transmisión del negocio englobará la venta de los elementos del inmovilizado, contratos comerciales, derechos, deudas, personal, stock de producto terminado y en desarrollo. Se aclara que la transmisión de los vehículos comerciales no se realiza mediante compraventa sino mediante subrogación de la adquirente en los contratos de leasing que la consultante mantenía con una tercera entidad.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria del TJUE, establece la DGT que para poder aplicar la no sujeción al IVA es necesario comprobar que los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

En este sentido, la DGT entiende que la transmisión realizada por la consultante incluye la totalidad de los elementos necesarios para el ejercicio de la actividad, aunque algunos servicios administrativos (contabilidad o servicios informáticos) seguirán siendo prestados temporalmente por la entidad consultante.

De acuerdo con lo anterior, se concluye que en principio dicha transmisión no estará sujeta al IVA, al entender que la prestación temporal de servicios administrativos por la consultante no impide que los elementos transferidos fuesen suficientes para el ejercicio de una actividad empresarial de forma autónoma, como es la investigación, producción y venta de productos para el diagnóstico in-vitro.

IV. World WAT News

Americas

Mexico

Export of certain goods to Lebanon and the Central African Republic prohibited

On 22 September 2014, the Ministry of Economy and the Ministry of Foreign Affairs published in the Mexican Official Gazette an amendment to the agreement prohibiting the export and import of certain goods in respect of specific countries, entities and persons.

Numbers 12 and 13 were added to the agreement, listing goods that are prohibited from exportation to the Lebanese Republic (Lebanon) and the Central African Republic, respectively. Most of these goods are intended for military use, including:

- Helicopters
- Aircraft and related equipment
- Parachutes
- Binoculars
- Several kinds of weapons and guns
- Other military equipment

Amendment to list of goods that can only be imported and exported with the permission of the Ministry of National Defense

On 6 October 2014, the Ministry of Economy published in the Mexican Official Gazette an amendment to the agreement that establishes the classification and codification of goods the import and export of which are subject to regulation by the Ministry of National Defense (SEDENA).

The amendment added a number of goods that can only be imported or exported with the permission of SENENA, including the following:

- Bombing computers and weapon control systems
- Surveillance or tracking systems
- Detection, recognition or identification, equipment
- Specialized equipment for military training or for simulating military scenarios
- Devices for aircraft launching
- Night vision monoculars
- Detonators and igniters used in air bags and seat belts of vehicles and other devices that trigger airbags for user safety

There are some goods that will no longer be subject to SENENA's permission, including sabers, swords, bayonets and other edged weapons.

List of cancelled IMMEX programs

On 8 October 2014, the Ministry of Economy published in the Mexican Official Gazette the list of companies that have had their IMMEX program cancelled. This program, for the manufacturing, maquiladora and export services industry, allows companies to make temporary imports of raw materials and machinery for the manufacture, elaboration or transformation of goods that will be exported, with no payment of VAT and with the ability, in some cases, to defer import duties until exportation.

200 companies had their IMMEX program cancelled because they did not submit their Foreign Trade Annual Report for 2013, and 120 companies had their program cancelled for not complying with specific tax obligations, such as having an electronic signature, having an active tax ID, among others.

Final resolution of antidumping investigation on imports of galvanized steel wire mesh/netting from China

On 9 October 2014, the Ministry of Economy published in the Mexican Official Gazette the conclusion of the antidumping investigation on imports of galvanized steel wire mesh/netting of Chinese origin.

A countervailing duty of USD 2.08 per kilogram on imports of this product was imposed, when it is classified in tariff codes 7314.19.02, 7314.19.03 and 7314.31.01, or in any other, regardless of the country they are arriving from.

Meeting between Pacific Alliance and Association of Southeast Asian Nations

On 26 September 2014, a meeting between the Pacific Alliance Cabinet and the Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) was held in New York City, in which economic, social and cultural topics were discussed.

At the meeting, the work done under the framework of the two integration processes, as well as possible areas of collaboration, were discussed. For its coverage of social, economic, cultural and commercial issues, the Pacific Alliance and the ASEAN represent two major initiatives in the Pacific to explore actions to encourage greater flows of cooperation, investment and trade among its member countries.

The leaders of both initiatives agreed to identify specific areas of cooperation for the near future, and to continue their talks in subsequent meetings.

The Pacific Alliance was established in April 2011, and comprises Chile, Colombia, México and Perú; ASEAN was established in August 1967, and the member countries are Brunei, Cambodia, Indonesia, Laos, Malaysia, Myanmar, Singapore, Thailand and Vietnam.

VIth Binational Permanent Commission México-China meeting

On 29 September 2014, the VIth meeting of the Binational Permanent Commission México-China was held between the Mexican Ministry of Foreign Affairs and China's Ministry of Foreign Affairs.

The Permanent Commission was originally established to further strengthen the economic, political, technical, scientific and cultural links between the two countries.

With respect to customs and foreign trade, topics discussed in the meeting included the following:

- Promotion of trade and investment
- The textile industry
- Sanitary and phytosanitary measures
- Access of Mexican products to the Chinese market
- Customs cooperation
- Mining

XXVIth meeting of the Pacific Alliance High Level Group

On 10 October 2014, the XXVIth meeting of the Pacific Alliance High Level Group concluded. The meeting was held at Viña del Mar, Chile.

The High Level Group discussed and evaluated the progress made by the negotiation teams, and issued instructions to ensure compliance with the mandates of the summits of the Pacific Alliance, comprised of Chile, Colombia, Mexico and Peru.

They also agreed to create an Education group, a Mining Development Group and a Consumer Protection Subgroup.

Cecilia Montaña Hernández, cmontanohernandez@deloittemx.com, Partner, Deloitte Mexico

United States

Illinois amends remote seller nexus law previously deemed unenforceable by the state's highest court

Illinois Governor Pat Quinn recently signed Senate Bill 352 (S.B. 352), amending the state's use tax and service use tax remote seller nexus laws to broaden their application in response to the Supreme Court of Illinois' ruling in Performance Marketing Association Inc. v. Hamer.

The remote seller laws, enacted in 2011, created a new nexus category by adding to the statutory definitions of the terms "retailer maintaining a place of business in this State" a specific reference to a retailer using an in-state commissioned "person" to refer potential customers to the retailer by a link on the person's Internet website.

Focusing on the nexus law's disparate treatment applied to marketing over the Internet as compared to print or over-the-air marketing, in 2013 the Supreme Court of Illinois held in Performance Marketing that the applicable definition provisions "are void and unenforceable" under the federal Internet Tax Freedom Act.

In response to this court decision, S.B. 352 broadens the statutory provisions defining a "retailer maintaining a place of business in this State" to include out-

of-state retailers contracting with in-state commissioned “persons” who refer potential customers to the retailer by providing to such customers “a promotional code or other mechanism that allows the retailer to track purchases referred by such persons.” Among the identified mechanisms are “a link on the person’s Internet website” (a concept carried over from the 2011 law), “promotional codes distributed through the person’s hand-delivered or mail material, and promotional codes distributed by the person through radio or other broadcast media.”

These law changes take effect on 1 January 2015.

Dominic Greco, dgreco@deloitte.com, Director, Deloitte United States
Mary Pat Kohberger, mkohberger@deloitte.com, Director, Deloitte United States
Anna Marie Alberti Hearn, aalbertihearne@deloitte.com, Senior Manager, Deloitte United States

Conflicting perspectives on investor protection provisions may threaten EU-US free trade talks

Citing alleged abuses of investment protection provisions in free trade agreements, Cecilia Malmstrom, Sweden’s nominee to the European Commission, introduced the idea during a confirmation hearing in the European Parliament on 27 September 2014, that the investor-state dispute settlement (ISDS) clause may be removed from the proposed Transatlantic Trade and Investment Partnership (T-TIP). The German Economic Minister, Sigmar Gabriel, expressed his support for the removal of the ISDS clause by indicating that he would reject any deal that includes the clause, including the EU-Canada commercial agreement that is projected to take effect in 2016. Ms. Malmstrom, among others, are not considering altering the EU-Canada commercial agreement (which took five years of negotiations to conclude) as the removal of the ISDS clause may jeopardize the entire pact.

According to the Office of the US Trade Representative, the US currently is party to 50 agreements with ISDS provisions and is considered the “leader in developing carefully crafted ISDS provisions to protect the ability of governments to regulate and discourage non-meritorious claims and to ensure a high level of transparency.” Based on the US’s role in promoting the inclusion of ISDS provisions in its trade agreements, it is likely that the US will urge for the inclusion of some form of ISDS and reject any deal that does not address ISDS.

While the EU-Canada commercial agreement seems to remain secure for the time being, the EU trade commissioner stated that discussion of investment protection with the US related to T-TIP is frozen pending further consultation. The conflicting perspectives of the US and the EU on investment protection provisions could derail negotiations of the T-TIP, which the Office of the United States Trade Representative believes will “help unlock opportunity for American families, workers, businesses, farmers and ranchers through increased access to European markets for Made-in-America goods and services.”

Russian sanctions: Addition of persons to Entity List and restrictions on certain military end uses and military end users

In an effort to respond to Russian activity in Crimea and Ukraine, the US has continued to tighten restrictions on certain Russian activities, with a focus on the financial services, energy and defense industries. These restrictions include economic sanctions administered by the Office of Foreign Assets Control and export controls administered by the Department of Commerce, Bureau of Industry and Security (BIS) and the US Department of State, Directorate of Defense Trade Controls.

The most recent update to the restrictions on certain Russian activities came from BIS, which published an amendment to the Export Administration Regulations (EAR) on 17 September 2014, adding additional entities to the Entity List and, of most significance, imposing license requirements for items destined to Russia when those items are intended for a military end use or military end user (Final Rule). The Final Rule is effective as from 17 September, and mirrors the “China Rule” that BIS established in 2007 to prevent the export of items the US believes could contribute to China’s military capability.

The Final Rule adds Russia to the previous “China Rule” under Part 744.21 of the EAR, making the same military end use and military end user restrictions previously applicable only to China, also applicable to Russia.

As is the case with China, it is often difficult for US companies to recognize when a seemingly commercial Russian entity is actually a state-owned entity associated with Russia’s military. Therefore, as companies have struggled to implement appropriate controls to comply with the “China Rule,” companies will now need to grapple with how to implement similar controls as it relates to their business with Russia.

Michele E. McGuire, mimcguire@deloitte.com, Principal, Deloitte United States

Asia Pacific

China

Shanghai Customs introduces four new innovative supervision and management measures

Further to the 19 new customs measures announced in April and July 2014 (see the May 2014 and September 2014 editions of this newsletter), Shanghai Customs recently introduced four new innovative supervision and management measures in the Shanghai Pilot Free Trade Zone (SPFTZ) in September 2014. The four additional measures aim to continue with the simplification of customs clearance procedures and improve customs clearance efficiency in the SPFTZ.

The table below summarizes the four new measures, the previous or current practice, and the new practice:

New measures and previous/current practice	New practice	Effective date
<p>Auto release and review key shipments Customs documents are physically examined, shipment by shipment, before the goods are cleared. This is clearly a lengthy procedure so this simplification is aimed at increased efficiency from a supply chain perspective.</p>	<p>The review of Customs documents will be automated and only key shipments will be reviewed manually.</p>	<p>1 September 2014</p>
<p>One filing for multiple uses Generally, a company can only declare one business activity with one filing. This procedure is cumbersome.</p>	<p>A company can now conduct various businesses under one filing to include activities such as display of bonded goods outside SPFTZ, overseas/domestic repair and maintenance, delivery of bonded goods for futures trading, and such filing is valid for multiple uses in the future.</p>	<p>12 August 2014</p>
<p>Introducing third party agencies to facilitate Customs work There are no specific rules or regulations for Customs to procure/outsource the services of a third party.</p>	<p>Qualified third party agencies can now be officially engaged either by Customs to assist in supervision on bonded goods and Customs audits, or by companies to assist in activities such as compliance review on internal control and import/export activities.</p>	<p>16 September 2014</p>
<p>Online payment of import taxes Currently, Customs review the import declaration made by companies to assess import taxes, shipment by shipment, and then companies pay import taxes before the goods are cleared. The procedure is lengthy and requires a lot of Customs work from the on-site supervision of importation, so this is aimed at improved customs clearance efficiency.</p>	<p>It is expected that a voluntary declaration system will be implemented where companies will be able to pay import taxes automatically online based on the information declared, and only key shipments will be reviewed manually.</p>	<p>To be expected</p>

Companies should pay close attention to the new Customs measures introduced in the SPFTZ, and review current import/export activities so as to understand the impact the measures might have on them, and to further explore the opportunities to enjoy the benefit of the new measures.

Sarah Chin, sachin@deloitte.com.hk, Principal, Deloitte Hong Kong

India

Services provided to foreign principal to market its products in India held to be an export of service

An assessee was engaged in the activity of marketing and promotion of the foreign principal's product in India. The tax authorities contended that such services were provided in India and could not be delivered or used outside India, and hence such services did not qualify as export of service.

By a majority decision of the Tribunal it was held that the marketing operations undertaken by the assessee in India could not be said to be at the behest of any Indian customer. The services were being provided by the assessee to the foreign recipient company and were to be used by them outside India. It held that such services were to be considered as export of services.

Though this judgment is delivered in the context of the pre-negative list, the ratio laid down would continue to be relevant under the new Place of Provision of Services Rules, 2012. However, it is important to note the definition of "intermediary" introduced in these Rules, and also the recent amendment to the said definition pertaining to brokers, agents or any other person facilitating a sale of goods, before taking action on the basis of this decision.

Interest for delay in sanctioning refund of CENVAT credit

An assessee had filed a refund claim for interest on account of the tax authorities' delay in sanctioning the refund claim. The tax authorities contended that the delay in sanctioning the refund claim was due to the assessee not providing documents. It was also contended that no interest was admissible if the refund of the CENVAT credit was filed under Rule 5 of the CENVAT Credit Rules.

The Tribunal observed that no efforts were made by the tax authorities to reject the refund claim as unsubstantiated when the assessee was not providing the required details and documents. It held that there was a delay in sanctioning the refund claim, and the interest on the delayed payment of the refund of the accumulated CENVAT credit under Rule 5 of the CENVAT Credit Rules was admissible to the assessee.

This decision is important for those claiming interest on a refund amount where the refund claim is sanctioned after an inordinate delay.

Prashant Deshpande, pradeshpande@deloitte.com, Senior Director, Deloitte India

Japan

Proposed introduction of multiple consumption tax rates

Japanese Consumption Tax (JCT) was raised from 5% to 8% on 1 April 2014, and a further rise to 10% is expected on 1 October 2015.

To mitigate the impact of the two-stage rise on lower income households, the ruling parties have agreed to introduce lower JCT rates concurrently, or after the rate increase to 10%, and incorporated this decision in the tax reform proposal for 2014.

In June 2014, the Tax Commission presented eight models for items eligible for lower JCT rates. All of the eight models consist of foods, with their scope ranging from polished rice only to all kinds of food including eating out. The items covered and the estimated revenue fall per one percentage point JCT rate cut for each model are as follows:

- All food items and eating out – JPY 660 billion
- All food items excluding alcohol, and eating out – JPY 630 billion
- All food items excluding alcohol – JPY 490 billion
- All food items excluding confectionary and alcohol – JPY 440 billion
- All food items excluding beverages, confectionary and alcohol – JPY 400 billion
- Perishable food – JPY 180 billion
- Rice, miso and soy sauce – JPY 25 billion
- Polished rice – JPY 20 billion.

The Commission also proposed four invoicing models to separately record items that are taxable at different JCT rates. Currently, the information that must be shown on an invoice for JCT purposes is limited to: (i) the issuer's name; (ii) the date of supply of goods/services; (iii) a description of the goods/services supplied; (iv) the amount payable for the supply (including JCT); and (v) the recipient's name. Since suppliers are not required to indicate the amount of JCT on invoices under the current rules, new invoicing rules that enable accounting and tax calculation using different JCT rates should be developed with the implementation of multiple JCT rates. A brief description of each invoice model proposed is as shown below:

1. Non-mandatory rate-classified invoice:

- Suppliers, whether a JCT taxable enterprise or a JCT exempt enterprise, may issue invoices on which reduced-rate items are marked with an asterisk and the total amount is shown for each rate (rate-classified invoice).
- The issuance of rate-classified invoices is not mandatory; however, buyers need to retain rate-classified invoices to claim the input JCT credit, and this will effectively force suppliers to issue rate-classified invoices.

- Input JCT and output JCT are calculated by multiplying JCT taxable sales/purchases by the applicable JCT rates.
2. Mandatory rate-classified invoice:
- Same as (i), except that suppliers, whether a JCT taxable enterprise or a JCT exempt enterprise, are obliged to issue rate classified invoices.
3. Tax invoice without taxpayer ID or invoice number.
- JCT taxable enterprises must issue invoices that show the applicable JCT rates and the amount of JCT charged for each rate in addition to the currently required items (JCT invoice).
 - JCT exempt enterprises are not allowed to issue JCT invoices.
 - Input JCT and output JCT are calculated by adding up JCT amounts shown on JCT invoices received/issued.
4. EU VAT-type tax invoice
- Same as (3), except that suppliers are required to also include their JCT taxpayer ID and invoice number on invoices.
 - Modeled on EU VAT invoicing system.

Subsequent to the announcement of these two sets of models, in July and August 2014, the Tax Commission conducted hearing sessions with business organizations and trade groups regarding the introduction of reduced JCT rates. Out of 62 organizations/groups that joined the hearings, 26 were against the implementation, and 33 were in favor (including 9 parties that were in favor with some reservations). The Commission plans to start full-scale discussions in October 2014 in order to make a final decision by the end of this year on whether to introduce lower rates and to work out the details of lower rates should they be implemented.

Chikara Okada, chikara.okada@tohmatsumi.co.jp, Partner, Deloitte Japan

EMEA

Belgium

Final VAT tax point rules for 2015 published by VAT authorities

Upon the invoicing directive's transposition on 1 January 2013, a major change was made to the Belgian VAT tax point rules, by abolishing the issuance of an (advance) invoice as a tax point. Given the major practical impact of this change, a transitional regime applied in 2013 and 2014. Recently, the Ministry of Finance published its final guidance on the tax point rules, with definitive guidelines and simplifications that will apply as of 1 January 2015.

By abolishing the issuance of an invoice as a tax point date, it was unclear to what extent invoices raised before the actual tax point would require the supplier to report VAT on a transaction and would thus allow the customer taxpayer to deduct the VAT invoiced. The focus is therefore on advance invoices, defined as "an invoice containing all mandatory requirements (except the tax point date) and issued before the taxable event arises and before a payment is made". In such cases, the new legislation forced the parties to closely follow up on either the payment or the taxable event (delivery, completion of service, etc.).

There will now be tolerances allowing taxpayers to overcome some practical hurdles in ERP systems which resulted from the new tax point rules. These mainly focus on local B2B transactions in Belgium, where VAT is charged between the parties rather than reverse charged by the buyer. The guidelines can be summarised as follows:

- The supplier can issue an advance invoice (even if no tax point has yet occurred) but should refer to the "expected" tax point date if the invoice is issued more than seven days before the taxable event. Such expected tax point reference can be an expected or ultimate payment date, or the planned date of the taxable event. These advance invoices will be considered to be compliant, and no other document will have to be issued once the effective tax point (payment or taxable event) occurs. The supplier is free to report the transaction and pay the VAT based on the advance invoice date or based on the actual tax point date.
- Upon receipt of the advance invoice, the customer can deduct VAT based on the invoice date. This does away with the major concern of having to verify the actual tax point date for each invoice received. There will be a "window period" of three months for the customer to prove that a tax point occurred. If no payment or taxable event took place during the three months following the end of the month in which the advance invoice was issued, the customer should regularise the initially deducted VAT by repaying it via his/her VAT return. If a tax point arises at a later stage, the VAT can be recovered.

This system allows a significant level of flexibility for the supplier, whilst also limiting the administrative burden for the customer with regards to the follow-up of purchase invoices that are unpaid for over 90 days. There are special rules where corrections are made to the VAT invoiced, where the customer becomes bankrupt, or where the supplier recovers VAT paid too early on bad debts.

The guidelines also consider the application of the new tax point rules for intra-EU transactions (both goods and services). Simplifications are limited to the reverse charge to be reported by the customer (possible on the basis of the received advance invoice). On the other hand, the supplier should report the transactions in the VAT return and the EC Sales Listing in line with the actual tax point rather than the invoice date. This is justified on the need to have correct exchange of information on these flows between EU Member States.

Whereas the newly published guidelines bring an end to a long period of uncertainty and have the benefit of not introducing new requirements for invoicing processes and ERP systems, businesses should, within the short deadline of January 2015, pay specific attention to, amongst others, the following aspects:

- Possible changes required to invoice references (expected tax point date)
- Processes to be put in place to monitor the “window period” and undertake the regularisation where appropriate
- Intra-EU invoicing and/or reporting to be adapted if this has not been done already.

Federal Government agreement

Several indirect tax measures have been considered during the negotiations for the formation of the Belgian Federal government, including the following:

- The VAT exemption for medical services regarding cosmetic surgery and treatment (other than therapeutic treatment) is to be abolished. Such services would become subject to VAT at the rate of 21% from 1 July 2015.
- The reduced 6% rate for renovation, maintenance and repair works related to private dwellings will only be available after 10 years (instead of 5 years). This measure would enter into force on 1 January 2016.
- Electronic services supplied by European enterprises to Belgian individuals will be subject to VAT in Belgium from 1 January 2015. This is a mandatory measure introduced under the 2010 VAT Package and only requires limited implementing legislation.
- Other VAT initiatives include:
 - Reform of the VAT penalty system and interest for the late payment regulations.

- Examination of whether the threshold for the VAT exemption for small enterprises can be increased to EUR 25,000.
- Revisiting administrative VAT obligations in light of other accounting obligations: in the case of double use, the abolition of the VAT obligation.
- Assessment of the VAT deduction for movable business assets and the VAT rules regarding advance invoices.
- Assessment and where appropriate modernization of VAT reporting obligations (e.g., the filing deadline for periodic returns and the payment deadline for VAT due).

Johan Van Der Paal, jvanderpaal@deloitte.com, Partner, Deloitte Belgium

Denmark

Web shop involved in transportation when distance selling – a clarification

The tax authorities have issued a clarification regarding distance selling when a web shop is selling goods to private persons and the web shop is considered to be indirectly or directly involved with the transportation of the goods to Denmark.

If a web shop sells goods and has settled an arrangement with a carrier according to which the purchaser must only confirm the transport by a click on the carrier's homepage, then the web shop will be considered as being indirectly involved in the transportation of the goods to Denmark.

The consequence is that the web shop must apply Danish VAT on the sale if the goods are sold and delivered to a Danish purchaser (and the distance selling limit for Denmark is exceeded).

Henrik Pedersen, henpedersen@deloitte.dk, Partner, Deloitte Denmark

Changes to customs authorizations

Due to an EU-level review showing discrepancies in the Danish customs authorities' issuance of customs authorizations, there have been a number of changes to customs authorization templates, to comply with legislation at EU level.

The changes have caused confusion in the Danish customs landscape, as the Danish customs authorities have issued and sent out the new, updated authorizations to several Danish authorization holders, without any prior notification.

One example of the changes revolves around the authorization "local clearance procedure – export (approved exporter)" (ECC Art. 76), where new

authorizations have been issued and sent out with a new title “designated place of presentation of goods to customs (approved exporter)” (ECC Art. 63).

Deloitte Denmark is aware of a number of cases where the unannounced issuances, combined with the fact that the new title of the authorization in Danish closely resembles another authorization (“authorization to issue invoice declarations”), have led to confusion for authorization holders. In addition, many holders are not aware of the difference between Art. 76 (simplified procedures) and Art. 63 (standard procedure).

Therefore, authorization holders should be aware that they could receive a new authorization(s) from the Danish customs authorities. In order to limit risk and assure consistent procedures, it is important for holders to check new Danish customs authorizations against previous versions.

Winnie Nielsen, winnielsen@deloitte.dk, Director, Deloitte Denmark

Eurasian Union Treaty between Belarus, Kazakhstan and Russia Import customs duty rate for certain component parts for the production of electronic technology

The Eurasian Economic Commission Collegium Resolution No. 160 of 16 September 2014 introduces import customs duty rates of 0% in relation to certain component parts for the production of electronic technology classified under classification codes 8529 90 490 0 and 8529 90 650 9. This Resolution came into effect on 17 October 2014.

Import customs duty rate for certain types of pressure equipment for the aviation industry

The Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 64 of 18 September 2014 amends the Unified Nomenclature of Goods of Foreign Economic Activity of the Customs Union and the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to certain types of pressure equipment for the aviation industry. In particular, an import customs duty rate of 0% will apply to certain types of pressure equipment for the aviation industry classified under classification codes 8462 10 100 3, 8462 21 100 3, 8462 21 800 2.

This customs duty rate will be in effect until 30 June 2015. This Resolution came into effect on 3 October 2014.

Import customs duty rate for certain types of diesel engine

The Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 67 of 18 September 2014 amends the Unified Nomenclature of Goods of Foreign Economic Activity of the Customs Union and the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to certain types of diesel engine. In particular, an import customs duty rate of 0% will apply to certain types of diesel engine for heavy goods vehicles until 30 September 2017 inclusive (classification code 8408 20 990 4).

This Resolution came into effect on 3 October 2014.

Andrey Silantiev, asilantiev@deloitte.ru, Partner, Deloitte Russia

Finland

VAT treatment of the sale and purchase of bitcoins

In a recent ruling (034/2014) the Finnish Central Board of Taxes (CBT) considered the VAT treatment of commission fees collected in relation to bitcoin exchange services.

A company maintained a platform, which enabled the users to sell and to purchase bitcoins and exchange them for standard currency. The company charged the users of the platform a commission fee that was determined as a percentage of the sale or purchase price.

The CBT considered that bitcoins should be regarded as payment instruments. Thus, the services provided by the company were exempt from VAT as financial services specified in Art. 135(1)(d) of the VAT Directive.

Kati Heino, Kati.Heino@deloitte.fi, Manager, Deloitte Finland

Greece

There have been a number of important VAT developments, including the following:

- A special regime for cash accounting scheme has entered into force through a decision of the General Secretariat of Public Revenue.
- Law 4281/2014 has introduced amendments to the rules relating to VAT returns, including the abolition of the annual clearance VAT return and changes to the form and content for periodic VAT returns.
- Changes have been made to the time for the submission of periodic VAT returns and for VAT payments, and the exemption from the obligation to treat specific donations as self-supplies.

Entry into force of the cash accounting scheme

Ministerial Circular POL. 1214/2014 implements the cash accounting scheme, which was introduced by Law 4261/05.05.2014 as a special regime of article 39A of the VAT Code (Law 2859/2000).

Under the regime, the obligation for the issuer of an invoice to pay the output VAT and the right for the recipient of the supply to deduct the corresponding input VAT (regardless of whether the recipient has adopted the new regime) arise at the time the consideration for the supply is collected (in whole or in part).

- An eligible VATable person who wishes to adopt the regime from 1 October 2014 must submit an application by 20 October 2014. To adopt the regime as from the next financial year (FY), and for any subsequent FY, the

VATable person may submit an application at any time before the beginning of the relevant FY.

- Consent from the recipient of the VAT invoice (who may not have adopted the regime) appears not to be a requirement.
- Companies adopting the regime should adjust their information technology reporting systems to monitor payments/collections and VAT obligations. The same adjustments should be made by any other VATable person who will receive invoices from VATable persons who have entered the regime.

Eligibility and scope: A taxable person is eligible to enter the special VAT regime if its annual turnover for the previous accounting year and for the current accounting year up to the time of exercising the right (submitting the application) has not exceeded EUR 500,000. With respect to periods of less than 12 months, the realized turnover must be projected for a 12-month period.

- Entry into the regime will be denied where there is evidence that the VATable person a) has not filed VAT returns, income tax returns or a clients/suppliers list within the two previous financial years, and/or b) has committed tax offenses/omissions related to tax evasion.
- The regime excludes VAT-exempt supplies; imports and intra-community acquisitions; transactions falling within the scope of the reverse charge; retail sales; and transactions taxable outside Greece.

Filing an application: As a prerequisite for entering the regime, an application must be filed electronically through TAXISNET (an example is included in the relevant circular). The application must be filed before the FY in which the regime will be implemented. For the first implementation of the regime, a VATable person may enter the regime retrospectively as from 1 October 2014 by filing an application by 20 October 2014.

Obligations: Under the special regime, a VATable person has the following obligations:

- To indicate on each of its invoices that it has been issued under the “special regime for VAT remittance upon collection of consideration, article 226.7 a of the EU VAT Directive 2006/112/EC – art.39B of the Greek VAT Code”; and
- To record its collections/payments by all appropriate means, and to inform the tax authorities of the collections/payments by submitting its lists of tax records. The above obligations apply for the recipient of the records, regardless of whether subjected to the special regime.

Payment definition: Consideration may be collected through all means of payment, provided they are sufficiently proven (including cash, bank checks, postal checks, bank transfers, credit cards, the offsetting or assignment of receivables, payments in kind, direct debits, etc.). The “collection date” is the date listed on the payment record or (if there is no record), the date collection or payment is reported in the accounting books of the parties. Such date must be the same for both the recipient and the supplier.

In cases of an advance payment for a future transaction, the outstanding VAT must be paid upon collection of the advance payment, and the issuance of a “special record of advance payment for the purposes of the special VAT regime of article 39B” is required. When the advance payment wholly or partially is returned, the same record is issued with a credit indication (-). The advance payment is included in the file of payments, as well as in the lists of tax records to be provided to the tax authorities.

Exiting the regime: A VATable person may exit the special VAT regime either voluntarily or involuntarily:

- Voluntarily, by submitting an electronic application through TAXISNET, but only if the VAT regime applied for at least a full 12-month financial period. The exit will be effective from the FY following the year the application is filed.
- Involuntarily, if the tax authorities note that the turnover limit of EUR 500,000 has been exceeded, or the VATable person fails to fulfil its obligations (e.g., if it does not transmit the data for the collections and payments, or if it has been involved in tax evasion). The exit is effective as from the next financial period or (when applicable) the VAT period following the notification of involuntary exit from the tax authorities.

In all exit cases, the outstanding VAT amount for all unsettled invoices must be paid, and input VAT deducted, along with the VAT return of the last VAT period prior to exit. At the same point, customers of the exiting VAT person will be requested to deduct VAT for unpaid invoices they have received.

Abolition of annual clearance VAT return

Pursuant to recent Law 4281/2014, the obligation to file an annual VAT return is abolished for accounting periods ending after 1 January 2014. Further guidance is expected from the Ministry of Finance regarding the calculation and reporting of adjustments for VAT on investment assets (deducted upon purchase). Guidance is expected on the calculation of the prorata portion of input VAT on common expenses (i.e., expenses covering both a) activities that are VATable or VAT-exempt with the right to deduct input VAT, and b) activities that are VAT-exempt without the right to deduct input VAT) that may be treated as deductible.

Other amendments under the same law include:

- Abolition of the VAT adjustment obligation in the case of a supply of investment assets before the end of the VAT settlement period, even when the VAT that remains to be adjusted is higher than the VAT on the sale.
- Recognition of the right to a VAT refund, regardless of the reason for which the VAT credit was generated. It is at the taxpayer's discretion whether it will request a VAT refund or offset the credit amount against output VAT with the periodic VAT return.
- The definition of the VAT period is amended to range from one month to one year, depending on the VATable person. The VAT return must be submitted by the last business day of the month following the end of the tax period.
- Introduction of a reverse charge mechanism on work carried out on immovable property for consideration when the project owner is a public authority and a VATable person with the right to deduct input VAT. In this case, the VAT is due by the recipient of the service through the reverse charge mechanism. The contractors retain the right to deduct VAT on inputs incurred to perform the work, but do not charge VAT on their invoices. However, they are required to indicate on the invoice the reference "Article 39a, the recipient of the supply is liable for VAT payment."
- Introduction of a "VAT-exempt" regime that applies to VATable persons with net turnover of up to EUR 10,000 in the previous FY. A declaration for entering the regime must be submitted to the tax authorities. Once a taxable person enters into the regime, it must apply the regime for at least two years. Under the regime, no input VAT is deductible and invoices must be issued with the indication "No VAT – Exemption for Small Businesses."

If the threshold of EUR 10,000 is exceeded, the taxable person must exit the regime. Upon entering or exiting the regime, an inventory must be performed indicating the existing stock of goods per VAT rate. In the case of entering the regime, the VAT deducted upon the purchases of goods must be paid to the tax authorities. In the case of exiting the VAT-exempt regime, deduction rights resume.

New form for periodic VAT returns

Ministerial decision POL 1198/2014 provides for a new form and content for the periodic VAT return. The adoption of the new periodic VAT return is effective for transactions taking place as from 1 January 2015. The most important changes to the periodic VAT return include the following:

- Inputs (i.e., expenditures and purchases) will not be recorded separately per VAT rate, but they will be reported with two codes referring to the value and the VAT due.

- The information fields of the return are incorporated into the boxes for inputs and outputs.
- The application for a VAT refund appears to have been incorporated into the periodic VAT return, since the VATable person must indicate any refundable amount and the reason for the refund in the relevant boxes. The taxpayer also may note the bank account in which the VAT refund should be deposited.
- The application to offset refundable VAT against future liabilities has been incorporated into the new VAT return.

Due to the abolition of the annual clearance VAT return, the new periodic VAT return is likely to be used for purposes of VAT adjustments on investment assets and the calculation of the (prorata) deductible portion of VAT on common expenses. Further guidance is expected from the Ministry of Finance (14th Directorate of VAT) with respect to the above issues.

Payment of VAT

A different scheme for payments of debit VAT, as indicated on the new periodic VAT return, has been established by Law 4252/2014.

Specifically, the VAT payment may not necessarily follow the filing of the VAT return. In cases where the amount of debit VAT does not exceed EUR 30, the liability is transferred to the next tax period (effective from 7 April 2014). If the amount due (debit VAT) exceeds EUR 100, it may be paid in two equal consecutive monthly installments, without any additional charges. The amount of the first installment must be paid by the last working day of the month in which the VAT return was submitted, and the second by the last working day of the next month.

Deadline for filing periodic VAT returns

Periodic VAT returns, irrespective of their balance (debit, credit or nil), must be submitted by the last business day of the next month after the month the VAT period ends; previously, until the 20th day of the next month for returns with a debit balance, and the last day (not the last working day) of the next month for returns with a credit or a nil balance.

Kyriaki Dafni, kdafni@deloitte.gr, Senior Manager, Deloitte Greece

Italy

VAT Mini One Stop Shop (MOSS)

The MOSS comes into force on 1 January 2015. It will allow businesses supplying telecommunications, broadcasting and e-services to non-business customers within the EU to report and pay all VAT charged and collected on

those supplies via a web-portal in the EU Member State in which they are identified for VAT (the Member State of Identification).

A provision dated 30 September 2014 has set out how registration in Italy will operate.

Registration is via the MOSS webpage on the Italian tax authorities' website, which is also in English. There is also a link for non-EU taxpayers to request an EU identification number.

New TR form and instructions effective from the third quarter 2014

A provision dated 19 September 2014 has approved new instructions (and related specifications for electronic filing) for the TR form (request for a quarterly VAT refund or the offsetting of a VAT credit) to be used by taxpayers as from the third quarter of 2014.

The amendment has introduced a new situation where a priority refund can be obtained, where the conditions are satisfied, by economic operators whose activity code is identified by ATECO2007 30.30.09 (construction of aircraft and space vehicles and related devices).

New rules for tax payments through the F24 form

Circular number 27 dated 19 September 2014 has provided some clarification regarding new limits to the payment of taxes and social contributions through the F24 form, applicable from 1 October 2014.

From 1 October:

- F24 forms with a final balance of zero can only be submitted through the electronic services provided by the Italian tax authorities. Payment can be made:
 - Directly by the taxpayer, using the electronic services of the tax authorities "F24 web" or "F24 online";
 - With the assistance of an intermediary (e.g., professionals, centers for tax assistance, associations etc.).
- F24 forms with a tax offset (a tax credit used to offset a tax debit) where the final balance exceeds zero and F24 forms where the final balance exceeds EUR 1,000 (also without tax offsetting), can be submitted:
 - Through the electronic services provided by the tax authorities following the instructions under the above bullet point; or
 - Through internet banking provided by banks, post offices or by collection agents.

Therefore, as of 1 October 2014, payments can only be made via a paper F24 form by taxpayers not registered for VAT purposes, provided the final balance to be paid is less than EUR 1,000 and there is no tax offset.

Barbara Rossi, brossi@sts.deloitte.it, Partner, Deloitte Italy

Kazakhstan

Export customs duties

Government Resolutions No. 833 dated 28 July 2014 and No. 1046 dated 30 September 2014 have introduced amendments and additions to export customs duties set by Government Resolution No. 520 dated 7 June 2010.

FEA CN code	Customs duties on goods		Seasonal customs duties
	Exported from Kazakhstan*	Exported to FTZA member countries**	
7601 20 910 0	3%, but no less than EUR 22 per tonne	3%, but no less than EUR 22 per tonne	
8607***	20%, but no less than EUR 15 per tonne	20%, but no less than EUR 15 per tonne	
2713 20 000 0.	USD 112.59 per tonne	USD 112.59 per tonne	EUR 15 per tonne from 15 October until 15 April

* Except for CU countries and countries with which Kazakhstan has entered into bilateral and multilateral free trade zone agreements stipulating exemptions from import customs duties.

** Countries subject to a free trade zone agreement dated 18 October 2011 and protocol on the application of the free trade zone agreement dated 18 October 2011 between its parties and Uzbekistan.

*** Except for CN FEA code 8607 19 100 9 which is subject to export customs rates of 10% of customs value, but no less than EUR 7.5 per tonne.

Resolution No. 833 entered into force on 28 August 2014. Resolution No. 1046 entered into force on 8 October 2014.

Excise duties on imported goods

Minister for Economics and Budget Planning Order No. 208 dated 25 July 2014 approved an additional list of imported goods subject to excise duties according to country of origin. For example, for imports from Uzbekistan, excise duties are KZT 100 per cm³.

CN FEA code	Goods
8703 21 1099	Vehicles with an internal combustion engine and spark plug ignition and translation movement, working cylinder volume of up to 1,000 cm ³
8703 22 1099	Vehicles with an internal combustion engine and spark plug ignition and translation movement, working cylinder volume of between 1,000 cm ³ and 1,500 cm ³

The Order entered into force from 1 August 2014

Rules for determining the country of origin of goods

Government Resolution No. 793 dated 16 July 2014 has appointed the National Chamber of Entrepreneurs as the authorized body for issuing certificates of origin for goods for domestic circulation, and also approved rules for determining the country of origin of goods, drafting, certifying and issuing certificates of origin for goods (the Rules).

The Rules also establish criteria for the sufficient processing of goods. The resolution entered into force on 12 July 2014 and was officially published on 17 September 2014.

Documents confirming the origin of goods

Order of the Deputy Prime Minister – Minister for Industry and New Technology No. 257 dated 8 July 2014 has approved a list of documents confirming the origin of goods (the List).

Among other things, the List determines the documents used to confirm an applicant's status, and also documents for goods produced in Kazakhstan, incorporating sufficient processing criteria.

The order entered into force on 26 August 2014.

Vladimir Kononenko, vkononenko@deloitte.kz, Partner, Deloitte Kazakhstan

Malta

VAT Mini One Stop Shop

The MOSS comes into force on 1 January 2015. It will allow businesses supplying telecommunications, broadcasting and e-services to non-business customers within the EU to report and pay all VAT charged and collected on those supplies via a web-portal in the EU Member State in which they are identified for VAT.

The web portal set up by the Malta VAT authorities was made available on 1 October 2014, enabling qualifying businesses to apply for registration at their convenience.

The Maltese legislator has also introduced an exemption from the obligation to issue fiscal receipts; as from 1 January 2015, businesses established outside Malta providing telecommunications, broadcasting or e-services to non-business customers in Malta under the MOSS will not be required to issue fiscal receipts to their customers in respect of such supplies made.

Mark Grech, mgrech@deloitte.com.mt, Partner, Deloitte Malta

Netherlands

VAT exemption for commercial health care institutions

It is proposed (but not yet confirmed) that from 1 January 2015, the medical exemption will apply to commercial health care institutions (which systematically aim to make a profit). On the basis of an approval, certain commercial nursing and care homes already now apply the exemption on their medical activities; but not for the provision of food and drink.

VAT Mini One Stop Shop

From 1 October 2014, entrepreneurs have been able to register for the MOSS system (EU-scheme) in the Netherlands through an online form. This registration allows entrepreneurs to report and pay all VAT due on telecommunications, broadcasting and e-services in the EU (except EU Member States where they have a (fixed) establishment) as of 1 January 2015 through a portal made available by the Dutch tax authorities.

Madeleine Merckx, mmerkx@deloitte.nl, Senior Manager, Deloitte Netherlands

Poland

Conference organization services

Deloitte Poland understands that the tax authorities have recently started challenging input VAT recovery on the services of conference organization.

Previously, the tax authorities have treated such services as composite supplies, allowing input VAT recovery for the entire amount invoiced. Recently, the tax authorities have examined such services in more detail, requesting a

breakdown of the fees incurred. If the calculations indicate that there are elements such as accommodation services, restaurant services, etc., with respect to which input VAT recovery is restricted in Poland, the tax authorities may deny input VAT recovery to the extent of such expenses; although these are just elements of the remuneration calculation of the service provider.

Further developments on this issue will be reported in future editions of this newsletter.

Reverse charge mechanism for electronic devices

As discussed in the July edition of this newsletter, draft amendments to the Polish VAT Act have been introduced. According to the current wording of the draft law, the group of goods subject to the reverse charge mechanism, i.e., gold, some new groups of steel products and mobile phones, will be extended to laptops, tablets and gaming consoles.

The reverse charge would apply to these goods when the value of a daily supply to a single contractor would exceed PLN 20,000 (aprox. EUR 4,900), net of VAT.

Michał Kłosiński, mklosinski@deloitteCE.com, Partner, Deloitte Poland

Portugal

Environmental tax reform

On 16 September 2014, the Green Tax Commission presented the Final Project for Environmental Tax Reform. As noted in previous editions of this newsletter, Deloitte Portugal partner Afonso Arnaldo is a member of this Commission.

The proposals/recommendations cover a number of areas, namely, energy, transport, urbanism, forests and biodiversity.

Two examples of the Commission's proposals are the introduction of a surtax on carbon emissions (applicable to "non-CELE entities") and a tax on plastic bags.

Deadline extended for invoicing software certification

Under an Order of the Secretary of State of the Ministry of Finance for Tax dated 30 September 2014, the requirement to have certified invoicing software (which is internally produced by the taxpayer), which was to apply from 1 October 2014, will now apply from 1 January 2015.

The obligation to have certified invoicing software does not apply to taxpayers that are not established or do not have a permanent establishment in Portugal.

The extension of the deadline applies only to taxpayers that have already filed an application for invoicing software certification and have also made available to the tax authorities the requisite information for testing purposes.

Afonso Arnaldo, afarnaldo@deloitte.pt, Partner, Deloitte Portugal

Russia

Government rejects introduction of a sales tax

It was reported in the August edition of this newsletter that the Russian government was considering allowing regional authorities the right to introduce sales tax.

The government has now decided not to introduce sales tax, and to retain the existing tax base.

A proposed increase in VAT rates also will not proceed.

VAT refund for nonresident individuals for goods purchased on Russian territory for personal use

The Prime Minister of the Russian Federation has requested that the Ministry of Finance and the Ministry of Economic Development develop a draft law under which nonresident individuals would have the right to receive VAT refunds on goods purchased on Russian territory for personal use upon transporting those goods out of the customs territory of Russia.

Procedure for applying 0% VAT rate to works supplied to Eurasian Economic Commission

The procedure for applying the 0% rate to works supplied to the Eurasian Economic Commission is clarified in Ministry of Finance Letter No. 03-07-P3/46019 dated 15 September 2014.

According to the tax legislation, where the 0% VAT rate applies to supplies of goods (works, services) for official use to international organizations and their branches, carrying out their activities in Russia, the companies supplying such goods (works, services) issue VAT invoices with the 0% rate. VAT invoices for such official use contracts are marked "For official needs of an international organization". Such contracts should include the specification of the goods (works, services) supplied, and the cost specification.

Draft law introduces important changes to VAT administration procedures

The Government Committee on legislative drafting activities has approved a draft law introducing important changes to VAT administration procedures. The draft law is aimed at executing the VAT administration improvement roadmap (Government order No. 162-p dated 10 February 2014).

The draft law proposes the following changes to VAT administration procedures:

- Moving the deadline for filing the VAT return from the 20th to the 25th day of the month following the reporting quarter.
- Making it possible to claim VAT recovery on VAT invoices received after the reporting period, but before the date of filing the tax return.
- Permitting, at lawmaking level, the inclusion of extra particulars in VAT invoices, including primary document particulars.

Ratification of Agreement on the Eurasian Economic Commission

Federal Law No. 279-FZ of 3 October 2014 ratifies the Agreement on the Eurasian Economic Union, signed by Russia, Kazakhstan and Belarus in Astana on 29 May 2014.

This Law came into effect on 15 October 2014.

Introduction of import duties on goods originating from Ukraine

Government Resolution No. 959 of 19 September 2014 establishes the rates of import customs duties on goods originating from Ukraine.

These duties will be applied upon the practical application by the Government of Ukraine of the economic terms of the European Union Association Agreement (signed by Ukraine and the European Union on 27 June 2014) or upon its implementation.

This Resolution comes into effect upon the decision of the government.

Andrey Silantiev, asilantiev@deloitte.ru, Partner, Deloitte Russia

Slovenia

Proposed changes to VAT legislation approved by Slovene Parliament

On 10 October 2014, a proposal concerning amendments to the Value Added Tax Act was approved by the Slovene Parliament and has been sent to the National Assembly for adoption via a shortened legislative process.

To recap, the main objectives of the proposed changes are the implementation of Directive 2008/8/EC, Directive 2008/9/EC, Directive 2013/43/EC and Directive 2013/61/EC, as well as changes related to provisions concerning the tax base, corrections of calculated VAT and related corrections of input VAT. Other proposed changes include broadening the application of joint and several liability, increases to the VAT rates which were previously implemented by the Slovenia Budget Implementation Act in 2013, changes related to the special scheme for farmers and penalty provisions. Finally, the proposed changes envisage the implementation of a special scheme for foreign taxable persons that engage in the occasional provision of services of the international road transport of passengers.

As the above changes to the Slovene VAT legislation have now been confirmed, there is some further administrative information available in relation to the amendments to the VAT Act, which are to be implemented, as follows.

Special scheme for taxable persons, not established in Slovenia, supplying telecommunications services, broadcasting or e-services to nontaxable persons – implementation of changes related to the place of supply rules for services

For suppliers of the abovementioned services, established in countries outside the EU which choose Slovenia as their EU Member State of VAT registration, the simplified process of VAT registration will be implemented, under which the application form must be submitted through the e-filing system. The Slovene tax authorities will issue a Slovene VAT number to be used for the relevant special scheme, within eight days of receiving the application.

The following additional information is already available regarding the VAT compliance obligations to be met by taxable persons using this scheme:

- VAT returns will be submitted quarterly;
- The deadline for the submission of VAT returns under this scheme will be the 20th day of the month following the period for which the VAT return is prepared;
- Correction of the values reported in the special VAT return under this scheme may be made within three years following the deadline for the submission of the VAT return that is being corrected;
- The deadline for payment of VAT obligations under this scheme will be the 20th day of the month following the period to which the VAT obligation corresponds;
- A taxable person opting to use the special scheme must use the scheme for the whole year in which the special VAT registration is made and the two subsequent years.

Special scheme for foreign taxable persons occasionally performing international road transport of passengers services

Due to the lengthy administrative process of VAT identification and mandatory monthly submission of VAT returns, a special scheme was proposed for foreign taxable persons occasionally performing services of international road transport of passengers.

Namely, for suppliers of these services established in other EU Member States or countries outside EU, a simplified process of entry into the Slovene tax register and VAT registration will be implemented. A Slovene VAT number to be used for the relevant special scheme should generally be issued by the Slovene tax authorities within eight days of receiving the application. In addition, it has been confirmed that taxable persons established outside the EU will not have to name a fiscal representative to acquire a Slovene VAT number under this special scheme.

The following additional information is already available regarding the VAT compliance obligations to be met by taxable persons using this scheme:

- VAT returns will be submitted annually;
- The deadline for the submission of VAT returns under this scheme will be the last working day of the month following the period for which the VAT return is prepared, i.e., the last working day of January for the previous calendar year;
- The deadline for payment of VAT obligations under this scheme will be the last day of the month following the period to which the VAT obligation corresponds, i.e., the last day of January for the VAT obligation related to the previous calendar year;
- A taxable person opting to use the special scheme must use the scheme for the whole year in which the special VAT registration is made.

Given the information system requirements, the scheme will not come into force until 1 April 2015. Taxable persons will be able to apply for VAT registration under this scheme from 1 March 2015.

Requirement to provide copies of invoices/customs documents for EU VAT refund claims

From 1 January 2015, businesses established and registered for VAT purposes within the EU that request a refund of VAT incurred in Slovenia must provide an electronic copy of the invoice or the customs documents (in the cases of imports) where the taxable basis on the invoice or import document is EUR 1,000 or more (EUR 250 for invoices relating to fuel costs). This requirement is being introduced because of an increase in attempted fraud related to VAT refund claims made under the EU refund mechanism.

Slovene VAT rates not changing

In early 2014, there were some discussions as to whether to increase the VAT rates to 24% (standard rate) and 10% (reduced rate). The Slovene Parliament has now dismissed the possibility of any such changes. Accordingly, the current rates, which have applied since 1 July 2013, will remain until further notice as follows:

- Standard VAT rate of 22%; and
- Reduced VAT rate of 9.5%.

Potential increase in tax rates for financial services and insurance contracts

In the context of adjustments to the state budget for the 2015 year, required because of estimates of the deficit level under the current state budget plan, the Ministry of Finance is considering an increase in the rate of tax on financial services and insurance contracts.

The current tax rate for these taxes is 6.5%. Information regarding what the new rates may be is not yet available, as the negotiations regarding this issue are still at an early stage.

VAT seminar in November

Deloitte Slovenia is holding a VAT seminar on 26 November 2014, from 9.00 to 14.00.

The seminar will cover the following topics:

- An overview of novelties in the VAT taxation area;
- 2015 place of supply changes;
- Instructions on how to use the MOSS system;
- E-invoicing;
- An overview of the latest Court of Justice of the European Union cases.

For more information on seminars and other events organized by Deloitte Slovenia, please visit the website.

Andreja Škofič, askofic@deloittece.com, Director, Deloitte Slovenia
Alenka Gorenčič, agorencic@deloittece.com, Senior Manager, Deloitte Slovenia

Sweden

CJEU judgment on VAT treatment of charges to VAT group by overseas head office

The CJEU has delivered its decision in the case of Skandia America Corporation, about the VAT treatment of charges made by the corporation's US head office to its Swedish branch, which was included in a VAT group in Sweden.

The CJEU confirmed that, in situations where a branch of an overseas entity is part of a VAT group, any supplies of services made by an overseas head office in a non-EU country to this branch are considered taxable transactions made to the VAT group as a whole and hence subject to VAT. It is then the responsibility of the VAT group to account for VAT on these supplies under the reverse charge provisions.

Joachim Agrell, jagrell@deloitte.se, Partner, Deloitte Sweden

Switzerland

Supreme Court decision on opting for taxation of tax-exempt supplies

In Switzerland there is a right to opt to tax most VAT-exempt services. The option can be selected and applied as per each single transaction.

The Swiss Supreme Court (in a case concerning a golf course) has ruled that the requirement to clearly detail tax on the invoice is a mandatory provision. The option is only valid in respect of invoices that clearly detail the tax.

The option is not valid if it is only declared on the VAT return (and not on the invoice). If an option is not detailed on the invoice, it is invalid, the underlying service remains exempt, and the respective input VAT is unrecoverable.

Benno Suter, bsuter@deloitte.ch, Partner, Deloitte Switzerland

United Kingdom

VAT Mini One Stop Shop

The UK tax authorities (HMRC) have announced that the registration system for the MOSS is now available. Although the MOSS will not come into operation fully until 2015 – the first returns under it will cover the calendar quarter to 31 March 2015 – businesses are now able to set up their MOSS registrations.

The system requires each business that wants to use the scheme to set up its own registration. Once the registration is in place, businesses can appoint agents to assist with their compliance obligations

HMRC Brief on VAT recovery and holding companies

HMRC have reviewed their guidance on the recovery of VAT incurred by holding companies in the wake of the decision of the Court of Appeal in the case of BAA Ltd. HMRC's announcement indicates that there has been no change in policy but the guidance in its Input Tax Manual has been revised and taken together with the challenges to VAT recovery in the cases of Norseman Gold plc and African Consolidated Resources plc, this suggests that the recovery of VAT on costs incurred by holding companies is likely to come under increased scrutiny.

VAT refund claims and disbanded VAT groups

The Upper Tribunal has dismissed an appeal by Taylor Clarke plc (TC) against the First-tier Tribunal's decision that it was not entitled to keep over £1.3 million of VAT and interest paid to it by HMRC in response to a "Fleming" claim filed by Carlton Clubs Limited (CC), a company that was in a VAT group headed by TC at the time that the overpayments of VAT took place. By the time the refund was made, the VAT group had been disbanded, and HMRC made the repayment to TC, as it was the representative member of the VAT group at the time that the overpayments occurred.

The First-tier Tribunal considered the competing claims of TC and CC to receive the money and decided that the cash should have gone to CC.

The Upper Tribunal dismissed TC's appeal against the First-tier Tribunal's decision. Lord Doherty decided that TC (and not CC) was the entity entitled to make the claims, but that it did not do so before the expiry of the limitation

period applicable to them. The UT decision implies that neither TC nor CC were entitled to the cash.

“Due diligence” checks for dealers in alcoholic drinks from 1 November
HMRC have issued guidance on the “due diligence” checks that businesses dealing in alcoholic drinks which are approved or registered by HMRC will be expected to carry out from 1 November 2014. The requirement for businesses to carry out reasonable, appropriate checks on their customers, suppliers and supply chains and to have robust procedures to reduce risks of trading in illicit goods will be extended to wholesalers of alcoholic drinks from 2016. The measure is intended to help identify and prevent fraud (which is estimated by HMRC to cost £1 billion a year) and prevent illicit alcoholic drinks entering the market place.

ING Bank supplied “banking services” when it accepted deposits HMRC

The First-tier Tribunal has decided that there was a VAT exempt supply of “banking services” by ING Bank when it accepted deposits and paid interest on them. It rejected the bank’s arguments that the telephone and internet facilities used by depositors to operate their accounts and the provision of cheque deposit facilities, account statements, etc., which were provided free by the bank, did not involve supplies made by the bank to its depositors for VAT purposes. The First-tier Tribunal concluded that they amounted to supplies for (non-monetary) consideration paid by the depositors and decided that “...the value of the consideration (the deposits) was both what the bank was prepared to spend in interest and what it was prepared to spend in providing banking services, the value of the deposits less the value of the interest was equal to what the bank was prepared to spend on its banking services; so the value of the banking services is what the bank was prepared to spend on providing them.”

The First-tier Tribunal’s conclusion that the bank was making exempt supplies meant that its claim for a refund of some of the VAT incurred on securing the deposits (just over £6 million) was unsuccessful.

Whilst this finding was sufficient to dispose of the appeal, the First-tier Tribunal went on to suggest that the bank’s investment activities (buying and holding bonds to maturity) did not amount to an “economic activity” for VAT purposes, meaning that the VAT claimed would not have been recoverable even if the bank had not been making exempt supplies to its customers.

Donna Huggard, dohuggard@deloitte.co.uk, Senior Manager, Deloitte United Kingdom

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.