

Deloitte.

Septiembre 2014
Boletín de IVA



Índice de contenido

I. Normativa.

1. Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de "Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido" y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de septiembre de 2014. Asunto C-589/12 (GMAC UK).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de septiembre de 2014. Asunto C-92/13 (Gemeente's-Hertogenbosch).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de septiembre de 2014. Asunto C-219/13 (K Oy).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de septiembre de 2014. Asunto C-7/13 (Skandia America Corp. (USA), filial Sverige).
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de septiembre de 2014. Nº de recurso 817/2013.
6. Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de septiembre de 2014. Nº de recurso 826/2009.

III. Doctrina administrativa.

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2160-14, de 5 de agosto de 2014.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2166-14, de 5 de agosto de 2014.

3. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2178-14, de 6 de agosto de 2014.**
4. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2185-14, de 6 de agosto de 2014.**
5. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2187-14, de 6 de agosto de 2014.**
6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2188-14, de 6 de agosto de 2014.**
7. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2190-14, de 6 de agosto de 2014.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2198-14, de 7 de agosto de 2014.**

IV. World WAT News

Americas

Colombia

Restrictions on the import of guns and munitions have been clarified. Invoices can be used to prove the origin of goods in certain circumstances.

United States

There has been a reminder from the New Jersey Department of Revenue regarding the new 'click-through' nexus provisions.

Asia Pacific

China

Further guidance on VAT-exempt treatment for cross-border services. Nationwide implementation of pilot tax refund policy for financial leasing of goods. Railway enterprises calculating and paying VAT on a consolidated basis. Expansion of pilot scope of tax refund policy for port of departure.

Postponement of cancellation of bonded treatment for importation of steel materials under processing trade relief scheme. Expansion of scope of mutual recognition of Authorized Economic Operators. Nationwide rollout of 19 customs innovative supervision and management measures.

India

Accounting principles to determine 'exchange rate' for value of taxable services. The Mumbai Tribunal found that a notional interest on security deposits was not consideration for the rental of immovable property. The Bombay High Court found that, in the telecom industry, mobile towers were not capital goods nor inputs for availing credit.

Japan

Japan ends retaliatory duties on U.S. products over Byrd Amendment.

EMEA

Belgium

An administrative decision has been issued regarding the movement of goods between two Belgian VAT warehouses. Certain aspects of the VAT exemption regime for small enterprises have been clarified.

Customs Union between Belarus, Kazakhstan and Russia

Reduction of import customs duty rate of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to aniline and parts of gas turbines. Amendment of import customs duty rate of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to certain machinery parts.

Denmark

Official guidance has been issued on the application of the domestic reverse charge. The potential for VAT claims following the ATP PensionService case may be significant.

Finland

EU law may permit different treatment of digital and paper books. Two cases on the VAT treatment of discretionary asset management services.

Italy

Official guidance has been issued summarizing the main tax implications of the purchase, sale and rent of immovable property.

Netherlands

The period for the application of the reduced rate on the renovation of houses has been extended again. The VAT exemption for sport organizations is currently under review.

I. Normativa.

- 1. Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de "Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido" y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.**

Esta Orden aprueba el formulario 034 que, desde el 1 de octubre de 2014, podrá presentarse por vía electrónica por aquellos empresarios o profesionales no establecidos en TIVA-ES que deseen acogerse a los regímenes especiales para los empresarios o profesionales no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a destinatarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales –dichos regímenes especiales están recogidos en el Proyecto de Ley actualmente en tramitación que comentamos en el boletín de julio-agosto 2014, los cuales entrarán en vigor el 1 de enero de 2015, y siempre que aquellos designen a España como Estado miembro de identificación.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de septiembre de 2014. Asunto C-589/12 (GMAC UK plc).

Reducción de la base imponible — Realización de dos operaciones sobre los mismos bienes — Entregas de bienes — Coches vendidos a plazos, recuperados y revendidos en subasta pública — Abuso de derecho — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero — Efecto directo.

El presente caso se plantea en el marco de un litigio entre las autoridades fiscales inglesas y GMAC, compañía que se dedica a la venta a plazos de vehículos, en relación a la minoración de la base imponible del IVA en determinados supuestos en que el crédito del Impuesto resultó incobrable.

Como premisa inicial, cabe indicar que la entrega de los vehículos por GMAC a los clientes finales, bajo contratos de venta a plazos, tiene en la legislación británica la consideración a efectos del IVA de entrega de bienes, teniendo lugar el devengo de la totalidad del Impuesto (y, por tanto, su ingreso y liquidación a la Hacienda Pública) en el momento de la entrega de los vehículos.

En caso de insolvencia por parte del comprador, GMAC recuperaba la posesión del vehículo y lo vendía en subasta pública por el importe pendiente adeudado por el comprador inicial. No obstante, según un Decreto nacional específico del año 1992 (“Cars Order”), esta segunda venta no tenía la consideración ni de entrega de bienes ni de prestación de servicios, de manera que GMAC no ingresaba IVA alguno a la Hacienda Pública inglesa por esta segunda venta en subasta pública.

Adicionalmente, y ante el impago de varios de sus clientes respecto a la venta primera, GMAC inició un procedimiento para la recuperación del IVA que había resultado incobrable relativo a las ventas del periodo comprendido entre 1978 y 1997, basándose únicamente en el efecto directo de la Sexta Directiva (dado que el artículo 11, parte C, apartado 1 no había sido traspuesto a la normativa nacional).

En estas circunstancias y en opinión del órgano remitente, la aplicación conjunta de la “Cars Order” y del artículo 11, parte C, apartado 1 de la Sexta Directiva conduce a un “efecto de beneficio inesperado” con arreglo al cual, el importe del IVA finalmente ingresado por GMAC es menor que el que se adeudaría si la Sexta Directiva hubiera sido traspuesta correctamente.

Así, el órgano remitente plantea al Tribunal si, en un supuesto como el que nos ocupa, un Estado miembro puede impedir que un sujeto pasivo (en este caso, GMAC) invoque el efecto directo de la disposición de la Sexta

Directiva con respecto a una operación, basándose en que este mismo sujeto pasivo puede alegar disposiciones de Derecho nacional (en este caso, la “Cars Order”) respecto a otra operación sobre los mismos bienes y de que la aplicación acumulada de estas disposiciones produciría un resultado fiscal global que ni el Derecho nacional ni la Sexta Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir.

El Tribunal falla a favor del sujeto pasivo, señalando que siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, no concurriendo elementos constitutivos de una práctica abusiva (elemento que incumbe comprobar en todo caso al órgano jurisdiccional nacional), el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal cuando pueda elegir entre diferentes operaciones, tal y como ocurre en el presente expediente.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de septiembre de 2014. Asunto C-92/13, Gemeente 's-Hertogenbosch.

Concepto de “entrega a título oneroso” — Sexta Directiva IVA — Artículo 5, apartado 7, letra a) — Operaciones imponibles — Primera ocupación, por un municipio, de un bien inmueble construido por cuenta de dicho municipio en terreno de su propiedad — Actividades desarrolladas en condición de autoridad pública y en condición de sujeto pasivo.

El Gemeente (un municipio holandés) encargó la construcción, en un terreno que le pertenecía, de un edificio nuevo de oficinas cuyo destino previsible iba a ser (i) en un 94 % de la superficie del edificio para sus necesidades como autoridad pública, (ii) en un 5 % para actividades desarrolladas en su condición de sujeto pasivo que le daban derecho a la deducción del IVA y (iii) en un 1 % para actividades también desarrolladas en su condición de sujeto pasivo, pero que no daban derecho a la deducción del IVA.

Se plantea al Tribunal si la primera ocupación de ese edificio por el Gemeente ha de tener la calificación de entrega a título oneroso, según el artículo 5, apartado 7, letra a) de la Sexta Directiva, aunque éste lo utilice parcialmente para realizar prestaciones bajo su condición de sujeto pasivo.

En línea con lo señalado por el Abogado General, el Tribunal dispone que el requisito para la aplicación del mencionado artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva (que la adquisición de ese bien de otro sujeto pasivo no hubiese generado un derecho a la deducción total del IVA) se cumple en una situación como la de autos, en la que, por utilizarse también el edificio en cuestión para fines ajenos a operaciones imponibles, el IVA soportado no habría sido totalmente deducible en el caso en que el edificio se hubiera adquirido en su integridad de otro sujeto pasivo.

Por otro lado, el Gemeente solicitó a devolver a la Hacienda Pública la totalidad de las cuotas del IVA incurridas en la construcción del edificio. Las autoridades aceptaron una devolución del IVA en la proporción del 6%, que se correspondía con las actividades efectuadas por éste como sujeto pasivo.

En este sentido, el Tribunal señala que, en aplicación del artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, en la medida en que los bienes en cuestión se utilicen para las necesidades de operaciones gravadas (el 5 % de la superficie del edificio), el sujeto pasivo estaría autorizado, en principio, a deducir el Impuesto en dicha proporción. En cambio, no cabría admitir la deducción del IVA en la proporción en la que dichos bienes se utilicen para operaciones exentas o no incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de septiembre de 2014. Asunto C-219/13, K Oy.

Tipo reducido del IVA aplicable exclusivamente a los libros impresos — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98, apartado 2 — Anexo III, número 6 — Libros almacenados en soportes físicos distintos del papel sometidos al tipo normal del IVA — Neutralidad fiscal

En el presente procedimiento, se solicita al Tribunal que aclare si, al amparo del artículo 98, apartado 2, párrafo primero y el anexo III, número 6, de la Directiva IVA, no solo los libros impresos, sino también aquéllos almacenados en otros soportes físicos, como un CD, un CD-ROM o una memoria USB pueden quedar sujetos al tipo reducido del IVA, y si la respuesta a esta cuestión puede variar en función del tipo de soporte físico utilizado, del contenido del libro de que se trate o de las propiedades técnicas del soporte físico en cuestión.

Según establece el Tribunal, en lo que atañe a la aplicación de los tipos reducidos del IVA a las categorías exclusivamente encuadradas en el anexo III de la Directiva IVA, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal, los Estados miembros tienen la posibilidad de precisar, entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III, aquéllos a los que se aplica el tipo reducido.

El Tribunal recuerda que el principio de neutralidad fiscal se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, para lo cual ha de tenerse en cuenta el punto de vista del consumidor medio. Añade el Tribunal que se entiende que los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las

diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones.

Así, en opinión del Tribunal, en línea con las conclusiones del Abogado General, puesto que la apreciación del consumidor medio puede variar en función del eventual grado de implantación de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional y del grado de acceso a los dispositivos técnicos que permiten a dicho consumidor leer o escuchar los libros almacenados en soportes distintos del papel, procede tomar como referencia al consumidor medio de cada Estado miembro, aspecto cuya comprobación incumbe al tribunal remitente.

Pues bien, el Tribunal declara que en caso de que estas circunstancias sean determinantes desde el punto de vista del consumidor medio del Estado miembro de que se trate, estará justificado que la normativa nacional no aplique al suministro de libros en soportes distintos del papel el tipo reducido del IVA aplicable al de los libros impresos. Por el contrario, cuando estas propiedades tengan escasa o nula influencia en la decisión del citado consumidor medio de adquirir libros almacenados en soportes distintos del papel, porque lo que le importa al consumidor es básicamente el contenido similar de todos los libros, con independencia de su soporte o de sus propiedades, la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA no estará justificada.

Añade el Tribunal que esta respuesta no varía en función del tipo de soporte utilizado, del contenido del libro de que se trate o de las propiedades técnicas del soporte físico en cuestión, puesto que, entre otras, estas son las circunstancias que el tribunal remitente debe tener en cuenta al evaluar si los libros impresos y los editados en otros soportes físicos son productos que pueden ser considerados similares desde el punto de vista del consumidor medio.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de septiembre de 2014. Asunto C-7/13, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige.

Grupo a efectos del IVA — Facturación interna por los servicios prestados por una sociedad principal establecida en un país tercero a su sucursal que forma parte de un grupo a efectos del IVA en un Estado miembro — Carácter imponible de los servicios prestados.

En el presente asunto se plantea al Tribunal si las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un país tercero (SAC) a su sucursal establecida en un Estado miembro (Skandia Sverige) constituyen operaciones sujetas al IVA cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

En este sentido, el Tribunal dispone que para determinar si existe una relación jurídica entre la sociedad no residente y una de sus sucursales establecida en un Estado miembro, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si esta sucursal desarrolla una actividad económica independiente. Con tal propósito, señala que se debe analizar si tal sucursal puede considerarse autónoma, en particular, por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Pues bien, del caso de autos se desprende que, como sucursal de SAC, Skandia Sverige no opera de modo independiente ni soporta ella misma los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad, ni, según la legislación nacional, dispone de capital propio y sus activos forman parte del patrimonio de SAC. Por lo tanto, Skandia Sverige depende de SAC y, por sí misma, no tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA.

No obstante, es esencial tener en cuenta que Skandia Sverige es miembro de un grupo a efectos del IVA y forma con los demás miembros un solo sujeto pasivo, que ha recibido un número de identificación por parte de la autoridad nacional competente. Esta asimilación a un sujeto pasivo único excluye que los miembros del grupo continúen haciendo por separado declaraciones del IVA y sigan estando identificados, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan sólo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones.

De ello resulta, en palabras del Tribunal, que los servicios prestados por SAC a su sucursal Skandia Sverige, miembro de un grupo a efectos del IVA, no pueden considerarse prestados a ésta, sino prestados al grupo de IVA. Por tanto, bajo estas circunstancias, considerando que SAC y Skandia Sverige no constituyen un sujeto pasivo único, tales servicios estarán sujetos al IVA.

Así, el grupo a efectos del IVA, como destinatario de tales servicios, será el sujeto pasivo por aplicación de lo dispuesto por el artículo 196 de la Directiva IVA.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de septiembre de 2014. Nº de recurso 817/2013.

Denegación del derecho a deducir el IVA soportado – Cesión gratuita de inmuebles – No consideración de la operación como un autoconsumo de servicios, al no resultar realizada la cesión para fines ajenos a la actividad empresarial.

El asunto sobre el que versa esta sentencia del Alto Tribunal respecto de un recurso de casación para la unificación de doctrina radica en la determinación del derecho a la deducción del IVA soportado por una fundación, con ocasión de la construcción de un inmueble (colegio) que fue

cedido a una asociación, inicialmente a título gratuito y posteriormente en régimen de arrendamiento.

A juicio de la entidad recurrente, la cesión a título gratuito del colegio constituye una operación sujeta y no exenta del IVA, como autoconsumo de servicios, al amparo de la Ley 37/1992 reguladora de dicho Impuesto.

Tanto la Inspección, como el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León y el Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma consideran no obstante que la citada cesión gratuita no puede considerarse como un autoconsumo de servicios, dado que no se realiza para fines ajenos a la actividad empresarial de la fundación recurrente, en atención a los fines de la fundación recurrente, entre los que se encuentran, según sus estatutos, el contribuir al perfeccionamiento y el bienestar de la juventud.

Así, las actuaciones de la asociación cesionaria en el colegio no pueden entenderse como ajenas a los fines de la fundación recurrente, pues al tratarse de fomentar y favorecer la enseñanza en el colegio, es claro que ello forma parte de los fines de la recurrente de contribuir al perfeccionamiento y el bienestar de la juventud, pues uno de los mecanismos clásicos de favorecer el perfeccionamiento y el bienestar de la juventud es educarla.

Al amparo de estas consideraciones, la recurrente interpuso contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León recurso de casación para unificación de doctrina, al entender que existía una clara contradicción, con la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 30 de junio de 2008.

El Tribunal Supremo considera, no obstante, que no concurre la necesaria identidad fáctico-jurídica para que el recurso pudiera prosperar, dado que el litigante en la sentencia de contraste aportada por la recurrente en casación era una sociedad mercantil y no una fundación, siendo además que el objeto social de dicha sociedad era el de adquirir fincas urbanas para cederlas en arrendamiento o de otro modo, en contraposición al fin de la fundación recurrente anteriormente mencionado.

Del mismo modo, entiende el Alto Tribunal que existe igualmente falta de identidad en la fundamentación jurídica, ya que la sentencia recurrida aplica e interpreta el artículo 12.3 de la Ley del IVA de acuerdo con la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, redacción ésta que no aplica ni entra a valorar la sentencia aportada como contradictoria.

Con base en lo anterior, el Tribunal Supremo procede a desestimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por la sociedad recurrente, no sin antes entrar a valorar la cuestión de fondo del presente caso, para manifestar su conformidad con la sentencia recurrida en casación, derivando dicha conformidad de la realidad de los hechos

conforme a la valoración de la prueba realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

Así, señala el Alto Tribunal que debe estarse “a los fines de la Fundación para determinar cuál va a ser su ámbito de actuación, pues al igual que el objeto social de una mercantil define la actividad que va a desarrollar la empresa, son los Estatutos fundacionales los que determinan los fines de la Fundación y, por tanto, el marco en que va a quedar encuadrada su actividad.

Por tanto, tal y como considera la sentencia recurrida, hay que estar a los fines definidos en los Estatutos de la Fundación (ex art. 3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones) y con base en este presupuesto aplicar el artículo 12.3 LIVA según la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre”.

Finalmente, concluye el Tribunal que, como manifiesta la sentencia recurrida, para que pueda hablarse de autoconsumo gratuito asimilado a prestaciones a título oneroso es preciso que la cesión sea para fines ajenos a la empresa, de tal manera que carece de sentido gravar el autoconsumo cuando se realiza en el marco de la actividad empresarial realizada por el sujeto pasivo y para los fines propios de aquélla. Y, también a juicio del Alto Tribunal, ha de convenirse en que las actuaciones de la asociación en el colegio no pueden entenderse como ajenas a los fines de la fundación recurrente, pues al tratarse de fomentar y favorecer la enseñanza en el colegio, es claro que ello forma parte de los fines de dicha fundación la Fundación de contribuir al perfeccionamiento y el bienestar de la juventud, *“pues uno de los mecanismos clásicos, si no el más trascendente, de favorecer el perfeccionamiento y el bienestar de la juventud es educarla”*.

6. Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de septiembre de 2014. Nº de recurso 826/2009.

Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de una liquidación administrativa ante un supuesto de cuotas autorepercutidas por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

La Audiencia Nacional resuelve acerca de la deducibilidad o no de las cuotas de IVA autorepercutidas por la recurrente como consecuencia de una liquidación practicada por la Administración Tributaria relativa a los ejercicios 1990 y 1991.

La recurrente es un operador ferroviario que suscribió, como arrendataria, un contrato con una entidad suiza sobre una serie de vagones de transporte aptos para el transporte internacional de mercancías.

La recurrente no autorepercutió las correspondientes cuotas de IVA español por el servicio adquirido a la entidad suiza por considerar que

dicho servicio era exento de IVA español por estar relacionado con exportaciones de bienes.

El Jefe de la Oficina Nacional de la Inspección Tributaria giró una liquidación en concepto de IVA relativo a los ejercicios 1990 y 1991, con imposición de sanción por infracción tributaria grave. El TEAC, mediante acuerdo de fecha 25 de marzo de 1998, declaró la liquidación tributaria ajustada a Derecho, pues dado que los servicios se habían prestado en España por una entidad no residente, era de aplicación la regla de inversión del mecanismo.

En ejecución de la sentencia del TEAC, el 31 de enero de 2007 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes giró una liquidación a la recurrente. Ésta ingresó las cuotas de IVA correspondientes a los servicios adquiridos a la entidad suiza y presentó a la Unidad Central de Grandes Contribuyentes una rectificación de la autoliquidación de IVA del mes de marzo de 2007 con la finalidad de incluir las cuotas de IVA ingresadas como IVA deducible. La deducción de dichas cuotas le fue denegada en junio de 2007 en virtud de la aplicación del artículo 89.3 de la Ley 37/1992, que establece la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA si el solicitante ha sido sancionado como consecuencia de la falta de repercusión de las cuotas y consiguiente ingreso en plazo. El TEAC, en su resolución de fecha 22 de septiembre de 2009, confirmó el Acuerdo denegatorio dictado por la Unidad Central de Grandes Contribuyentes.

La recurrente recurre la resolución del TEAC alegando que la normativa aplicable para resolver el caso es la Ley 30/1985 y no la Ley 37/1992 en la medida en que las liquidaciones tributarias practicadas por la Administración se refieren a los ejercicios 1990 y 1991. Por su parte, la resolución recurrida estima que la normativa aplicable es la Ley 37/1992 por efectuarse el ingreso de las cuotas de IVA en 2007, es decir cuando esta ley ya estaba vigente.

La Audiencia Nacional considera que la normativa aplicable para resolver este asunto es la Ley 37/1992 en la medida en que el derecho a la deducción nace cuando se han efectuado los ingresos de las cuotas de IVA correspondientes y confirma la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA en el caso de la recurrente. Asimismo, la Audiencia Nacional también invoca la regla de "tempus regit actum" según la cual las obligaciones fiscales se rigen por las normas tributarias aplicables en el momento de producirse los hechos. Por ello, considera que la Ley 22/2013 en cuya virtud se suprime la vinculación entre el derecho a la deducción y la circunstancia de no haber sido sancionado previamente por falta de repercusión e ingreso en plazo, no puede aplicarse a este caso.

A pesar de lo anterior, la Audiencia Nacional finalmente estima el recurso presentado por la recurrente y reconoce el derecho a la deducción de las cuotas de IVA en el presente caso. Para llegar a esta conclusión, la Audiencia Nacional se basa en un examen detallado de la exposición de motivos de la Ley 22/2013. La Audiencia Nacional considera que se ha

suprimido la vinculación entre el derecho a la deducción y la circunstancia de no haber sido sancionado previamente por falta de repercusión e ingreso en plazo del artículo 89.3 para adaptar la legislación española a la jurisprudencia del TJUE y a ciertas observaciones de la Comisión Europea, y en particular, para respetar el principio de neutralidad del Impuesto.

Como consecuencia de lo anterior y pese a que la Ley 22/2013 se adoptó con carácter posterior a los hechos, la Audiencia Nacional estima el recurso presentado por la recurrente.

III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2160-14, de 5 de agosto de 2014.

Aplicación del régimen de ventas a distancia.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación del régimen de ventas a distancia en el siguiente supuesto de hecho:

“La consultante se dedica a la venta de artículos de consumo a través de páginas web, principalmente a particulares. Se plantea aplicar el régimen de ventas a distancia.”

- a) Ventas a particulares localizados en el territorio de aplicación del IVA español; teniendo en cuenta que la consultante también está establecida y de acuerdo con el artículo 4 de la Ley del IVA, las entregas de bienes muebles realizadas en el territorio de aplicación del IVA están sujetas a régimen general del IVA.

Además, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento 282/2011 del Consejo no tienen la consideración de prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica “las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica”.

- b) Ventas a particulares residentes en la Unión Europea; en este supuesto y de acuerdo con el artículo 68.tres de la Ley del IVA se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del IVA, y por tanto sujetas al Impuesto;
- a. Entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado Miembro con destino al territorio de aplicación del IVA, siempre y cuando la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.
- b. Que los destinatarios no sean sujetos pasivos del IVA o siéndolo, las adquisiciones intracomunitarias de dichos bienes estén exentas del Impuesto conforme al artículo 14 de la Ley del IVA.
- c. Que los bienes que se entregan no son medios de transporte, bienes objeto de instalación o montaje o bienes entregados bajo el régimen de bienes usados.
- d. Que el importe total, excluido el IVA de las entregas haya excedido durante el año natural anterior los 35,000 euros.

Este régimen de venta a distancia se aplica en todo caso cuando el límite de 35,000 euros se ha superado en el año natural anterior y, opcionalmente si el límite no se ha superado, a opción del proveedor.

- c) A sensu contrario, no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del IVA las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en este territorio con destino a otro Estado Miembro y concurren todos los requisitos comentados en el apartado anterior, siempre y cuando el importe total excluido el IVA, haya excedido durante el año natural precedente los límites fijados en dicho Estado a estos efectos. Igualmente podrán optar por aplicar este régimen los empresarios cuyas ventas con destino a otros Estados Miembro no hayan superado el límite.

En este caso no podríamos hablar de entregas intracomunitarias de bienes porque el destinatario/adquirente no es empresario o profesional a efectos del IVA.

Los empresarios que hayan optado por tributar fuera del territorio de aplicación del IVA conforme a lo comentado anteriormente deberán justificar a la Administración tributaria española que efectivamente las entregas han sido declaradas en otro Estado Miembro y la opción por tributar en destino deberá ser reiterada a las dos años por el sujeto pasivo o, en caso contrario, automáticamente quedará revocada.

Para ejercitar la opción de tributar en el régimen de ventas a distancia los sujetos pasivos deberán incluirlo en la declaración censal (modelo 036).

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2166-14, de 5 de agosto de 2014.

Sujeción al IVA – Transmisión de cartera de negocio – Unidad económica autónoma

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de una determinada operación en el siguiente supuesto de hecho;

“La entidad consultante es una empresa dedicada a la asesoría contable, fiscal y laboral que ha decidido vender su cartera de clientes a otra asesoría fiscal. A la transmisión se acompañan dos trabajadores.”

La DGT inicia su análisis haciendo referencia al artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE cuya transposición en el ordenamiento interno es el artículo 7.1º de la Ley del IVA en que se indica que, entre otras, no estarán sujetas al Impuesto la transmisión de un conjunto de elementos corporales o incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios (...).

La nueva redacción dada al apartado primero de este artículo supone la actualización de los supuestos de no sujeción para adecuar la Ley a la

jurisprudencia comunitaria establecida fundamentalmente en la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl que establece que “el concepto de transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes, debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes como venta de existencias”.

En base a esta jurisprudencia y de acuerdo con la información que la DGT tiene de este supuesto de hecho (la entidad consultante va a transmitir su cartera de clientes a otra asesoría jurídica trasladando adicionalmente a dos de sus empleados, procediendo una vez realizada esta transmisión a liquidar la entidad y cerrar sus oficinas) entiende que no se transmite un negocio en funcionamiento pues la cesión de la cartera de clientes (elemento esencial en la transmisión) no puede considerarse, aisladamente, como una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial y que la inclusión de ciertos trabajadores no desvirtúa la anterior conclusión.

En consecuencia a todo lo anterior, la DGT concluye que en el presente caso la cesión de la cartera de clientes constituye una operación sujeta al IVA.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2178-14, de 6 de agosto de 2014.

Tipo impositivo aplicable – Descarga de libro mediante código QR en díptico

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo del Impuesto aplicable a los libros que se descargan a través de un código QR, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante va a comercializar un producto denominado ‘SeeBook’. Dicho producto es un díptico (portada y contraportada) que incorpora un código QR para descarga de un libro a que hace referencia dicho díptico.”

La DGT inicia su análisis haciendo referencia al artículo 91, apartado dos.1, número 2º de la Ley del IVA, en el que se manifiesta que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad.

En este sentido, la DGT trae a colación lo dispuesto en el apartado 6) del anexo III de la directiva 2006/112/CE que establece que los libros suministrados en cualquier medio de soporte físico se beneficiarán de la aplicación de tipos reducidos de IVA.

Por otro lado, la DGT se refiere a la definición que tanto la Ley 10/2007 de 22 de junio, como la Real Academia Española realizan de la palabra libro y en ambas definiciones parece irrelevante el soporte en el que se entregue el libro siempre que se trate de una obra científica o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen, incluso los libros electrónicos.

Sobre la base de lo anterior, la DGT señala que tributarán al tipo impositivo del 4 por ciento 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 o dispositivos portátiles capaces de almacenar y leer libros almacenados. Sin embargo, es necesario que los libros electrónicos se incorporen a un soporte físico para que sea de aplicación el tipo impositivo del 4 por ciento a los mismos.

Por otro lado, distingue la DGT claramente la tributación de los servicios prestados por vía electrónica, es decir, aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, transmitida y recibida por medios electrónicos que tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento, no siendo posible aplicar en ellos los tipos reducidos (entre otros la comercialización de códigos de descarga de archivos que incorporen libros electrónicos).

Por lo tanto, la DGT concluye que, la operación de comercialización de un díptico que incorpora un código QR para que quien lo adquiera descargue el libro a que hace referencia el mismo, será calificada como una prestación de servicios por vía electrónica y no una entrega de bienes, puesto que los libros no se pondrán a disposición de los clientes en ningún tipo de soporte físico, debiendo tributar la citada operación al tipo impositivo del 21 por ciento.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2185-14, de 6 de agosto de 2014.

Asociación sin ánimo de lucro – Contraprestación distinta cotizaciones fijadas en estatutos – Exención en cursos.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que a efectos del IVA merecen las operaciones realizadas por una asociación sin ánimo de lucro en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante es una asociación sin ánimo de lucro cuyos órganos de administración ostentan su cargo gratuitamente y entre cuyos fines se encuentran el estudio del ejercicio de la medicina general y de familia, el fomento y defensa de los intereses profesionales de los médicos generales y de familia o la contribución a la formación, promoción profesional y capacidad docente de los mismos.

La consultante recibe de sus asociados, o de terceros, contraprestaciones distintas de las cotizaciones fijadas en sus estatutos por la organización de

cursos (algunos online) y seminarios así como por la celebración de congresos, jornadas y reuniones de carácter científico y profesional entre médicos generales y de familia.”

La DGT, a la vista del artículo 4 y 5 de la Ley del IVA determina que la asociación consultante tiene la consideración de empresario a efectos de IVA, estando sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad empresarial, tanto las realizadas a favor de sus socios como en favor de terceros.

En relación con las operaciones realizadas por la consultante para los asociados por las que les factura un precio independiente de la cuota anual fijada en los estatutos, la DGT entiende que, a la vista de lo establecido en el artículo 20.Uno.12º de la Ley del IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (C-149-97), dichas operaciones no se beneficiarán de la exención prevista en el citado artículo pues se satisfacen los intereses particulares de los miembros perceptores. En este sentido, tampoco sería de aplicación dicha exención para el caso en el que la asociación prestase servicios a terceros.

En relación con el párrafo anterior y a las operaciones objeto de consulta, la DGT plantea la posibilidad de aplicar otros supuestos de exención. Así, analiza lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA sobre servicios de educación. En este sentido y tras hacer referencia al artículo 7 del Reglamento del IVA y a diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la DGT determina que para poder aplicar dicha exención es preciso disponer de un centro educativo (no siendo necesario disponer de un local determinado, siendo suficiente con que cuente con un conjunto ordenado de medios materiales y humanos destinados a la prestación del servicio de enseñanza) y que la materia impartida se encuentre incluida en algún plan de estudios del sistema educativo. Destaca la DGT que en el caso en el que un empresario no pudiese ser calificado como centro educativo (cuando desarrolle una actividad de enseñanza y otras actividades distintas de aquellas) ello no implicará que dicho empresario no pueda aplicar la exención de enseñanza a la vista de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (C-319/12).

Una vez dicho lo anterior, la DGT se detiene para analizar si el servicio al que cabría aplicar la exención de enseñanza es impartido a través de una red electrónica o es un servicio prestado por vía electrónica ya que, si los citados servicios se califican como servicios prestados por vía electrónica, no sería de aplicación la referida exención sobre la base de lo dispuesto en la Directiva y en la Ley del IVA. La DGT señala que no dispone de suficiente información como para concluir dicho punto pero que, por ejemplo, constituirá un servicio de enseñanza la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet, incluso si el profesor se apoya en contenidos digitales para prestar los mismos.

Por último y en relación a la celebración de congresos, jornadas y reuniones de carácter científico, la DGT plantea la posibilidad de aplicar la

exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA. Dicha exención será de aplicación a entidades de Derecho Público y a entidades o establecimientos culturales privados de carácter social. La entidad consultante podrá solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidad privada de carácter social si cumple con los requisitos previstos en la norma. La DGT señala que los congresos estarán exentos del IVA si se consideran como servicios culturales o de difusión de la cultura (como por ejemplo los congresos médicos). No obstante, otras exposiciones que no tengan dicho objeto (aquellos que cuenten con un patrocinio podrían llegar a tener un relevante contenido comercial que desvirtuase la concepción de los mismos como servicios culturales o de difusión de la cultura) no se beneficiarían de la exención prevista en dicho precepto.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2187-14, de 6 de agosto de 2014.

Procesamiento de facturas – Centro de servicios compartidos UE – Requisitos

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre los requisitos necesarios a la hora de poder archivar facturas en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante posee un centro de servicios compartidos localizado en la República Checa, donde se procesan todas las facturas de las entidades pertenecientes a su mismo grupo a través de un software que según la consultante garantiza la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las mismas.”

La DGT comienza su análisis haciendo referencia a lo dispuesto en diversos artículos de la Ley del IVA. En este sentido, cita el artículo 164.Uno.3º que establece la obligación de los sujetos pasivos a expedir y entregar factura de todas sus operaciones (incluso las no sujetas y las sujetas pero exentas).

A continuación, la DGT menciona la necesidad de que la expedición de las facturas se realice por el empresario, por su cliente o por un tercero, en papel o en formato electrónico, garantizando la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad desde la fecha de expedición y durante el periodo de conservación (artículo 164 de la Ley del IVA y 8 del Reglamento de facturación).

Posteriormente y sobre la base de lo dispuesto en el artículo 19 del Reglamento de facturación, la DGT recuerda que los empresario o profesionales deberán conservar, entre otras, las facturas recibidas y copias o matrices de las facturas expedidas con su contenido original, pudiendo realizarlo un tercero que actuará en nombre y por cuenta del empresario o sujeto pasivo pero, en caso de que el tercero no esté

establecido en la Unión Europea (salvo Canarias, Ceuta y Melilla o país con el que exista un instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua) será necesario la previa comunicación a la AEAT.

Por otro lado y en relación a la forma de conservación, la DGT menciona los artículos 20 y 21 del Reglamento de facturación que establece que los documentos (en papel o en formato electrónico) deberán ser conservados por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad así como el acceso por parte de la AEAT sin demora. En concreto para la conservación de documento por medios electrónicos, se deberá asegurar la legibilidad en el formato original, garantizando un acceso en línea a los mismos.

En cuanto al lugar de conservación (artículo 22 del Reglamento de facturación), el sujeto pasivo podrá determinar el lugar de la misma. En el caso en el que la conservación se efectúe fuera de España, tal obligación únicamente será válida si se realiza a través de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea y carga remota, debiendo comunicar dicha circunstancia, con carácter previo, a la AEAT.

Una vez analizada la normativa, la DGT procede a concluir lo siguiente:

- a) El sujeto pasivo debe garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas, desde la expedición hasta el fin del periodo de conservación de las mismas.
- b) El sistema de conservación deberá permitir el cumplimiento de los requisitos mencionados en la letra a) anterior, siendo válido el software propuesto por la consultante si garantiza los citados requisitos durante todo el periodo señalado.
- c) En relación con los medios de prueba para probar que el software mencionado garantiza los requisitos antes citados, se deberá estar al principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas.
- d) En el caso en el que el interesado comunique a la AEAT (con carácter previo) la utilización del software y haya sido validado por la misma, se entenderá que dicho medio cumple con los requisitos para garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas.
- e) Es posible que aquellas facturas que inicialmente fueron expedidas en papel se conserven por medios electrónicos siempre que el método utilizado para conservarlas garanticen los requisitos antes mencionados. En este sentido cabe la digitalización certificada de facturas pudiendo prescindir de los originales en papel que le sirvieron de base (igualmente cabrá la conservación en papel de facturas que fueron expedidas electrónicamente, bajo el cumplimiento de los mismos requisitos).

- f) Las facturas y demás documentos podrán conservarse fuera de España siempre que se realice por medios electrónicos que garanticen el acceso en línea y carga remota por parte de la AEAT, debiendo comunicarlo previamente a la Administración.
- g) La conservación antes mencionada la podrá realizar materialmente un tercero que actuará en nombre y por cuenta del empresario o del sujeto pasivo. Si el tercero está establecido en la Unión Europea (Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el que exista un instrumento jurídico a la asistencia mutua), no será necesario la previa comunicación a la AEAT.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2188-14, de 6 de agosto de 2014.

Lugar de realización compraventa de minutos de conexión telefónica – Uso efectivo

En la presente contestación, la DGT resume los requisitos necesarios para una correcta interpretación y aplicación del artículo 70.Dos de la Ley del IVA.

Así, la conocida como regla de uso efectivo, será de aplicación para los servicios que únicamente se mencionan en dicho precepto y, para el caso concreto de los servicios de telecomunicaciones, dicho artículo aplicará también para los casos en que los destinatarios sean particulares. Además, los servicios deberán localizarse fuera de la Comunidad Europea pero los mismos deberán utilizarse o explotarse económicamente de forma efectiva en el territorio de aplicación del IVA.

Una vez dicho lo anterior, la DGT concluye que para la reventa que la consultante realiza a locutorios establecidos en península, el lugar de localización de los mismos será península (artículo 69.Uno.1º de la Ley del IVA). Por otro lado el servicio de reventa de minutos a locutorios establecidos en Canarias no se entenderá localizado en el territorio de aplicación del IVA pues ni el proveedor ni el destinatario del mismo se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del IVA.

Por último, la venta de minutos por un empresario establecido en península a un empresario establecido en Canarias (fuera de la Comunidad), en principio, dicha operación estaría localizada fuera de la Comunidad sobre la base de los artículos 69.Uno.1º y 2º y del artículo 70.Uno.8º de la Ley del IVA pero, cuando la entidad canaria actúe como intermediario en la comercialización de los minutos y sean estos últimos utilizados efectivamente por los compradores finales en el territorio de aplicación del IVA, será de aplicación lo previsto en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, es decir, el servicio se entenderá localizado en territorio IVA por aplicación de la regla de uso efectivo.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2190-14, de 6 de agosto de 2014.

Localización servicios de telecomunicaciones – Uso efectivo

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

“Entidad establecida en Canarias dedicada a la compraventa de minutos de conexión telefónica que realiza compras a distintos proveedores establecidos en península o en países terceros y los revende a otros intermediarios establecidos en Canarias u otros países terceros así como a locutorios establecidos tanto en Canarias y otros países terceros como en el territorio de aplicación del impuesto.”

En relación con la localización, a efectos del IVA, de las prestaciones de servicios relacionadas con los servicios de telecomunicaciones, la DGT pasa a analizar la localización de los supuestos de hechos planteados por la entidad consultante:

En primer lugar se plantea el tratamiento a efectos del IVA cuando la entidad consultante realiza la compra de minutos a un proveedor establecido en el territorio de aplicación del IVA. En este sentido, y de acuerdo con los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA, la operación no se entendería localizada en el territorio de aplicación del impuesto y por tanto estaría no sujeta al mismo. Únicamente si la entidad consultante dispusiera con posterioridad de esos minutos adquiridos con la finalidad de revenderlos a personas, con domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del IVA de forma que la utilización o explotación efectiva del objeto de la operación se efectuase en dicho territorio, entonces, en aplicación de la cláusula final contenida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA la operación estaría localizada en el territorio de aplicación del impuesto y quedaría sujeta al mismo.

En segundo lugar se plantea el tratamiento a efectos del IVA cuando la entidad consultante realice la compra de minutos a un proveedor establecido en un país tercero, pero siendo dichos minutos revendidos con posterioridad a locutorios establecidos en el ámbito de aplicación del impuesto y, por tanto, siendo utilizados efectivamente en dicho territorio. Entiende la DGT que dichas operaciones efectuadas entre partes establecidas en países terceros son operaciones que escapan del ámbito de aplicación del IVA y por las que habrá que estarse a lo dispuesto en la normativa reguladora del IGIC.

En tercer lugar, en cuanto a la localización de las prestaciones de servicios efectuadas por la entidad consultante a locutorios establecidos en el ámbito de aplicación del impuesto, concluye la DGT que dichas operaciones, en base al artículo 69.Uno.1º de la Ley del IVA se encuentran localizadas en el territorio de aplicación de dicho y por tanto quedarán sujetas al mismo. No

obstante, matiza la DGT que, al ser el prestador del servicio un empresario no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, será el destinatario de la operación el que, en virtud del artículo 84.Uno.2º letra a) de la Ley del IVA, tenga la consideración de sujeto pasivo.

Por último, la DGT analiza el tratamiento a efectos del IVA de la reventa de minutos de conexión telefónica por parte de la entidad consultante a locutorios establecidos en Canarias o bien en un país tercero, quienes, a su vez, revenden dichos minutos a locutorios sitios en el ámbito de aplicación del impuesto que es donde se produciría la utilización o explotación efectiva de los mismos. En este sentido, la DGT concluye señalando que, al igual que ocurría anteriormente, las operaciones efectuadas entre partes establecidas ambas en países terceros a efectos del IVA son operaciones ajenas al ámbito de aplicación del impuesto, y que su tratamiento deberá ser analizado de acuerdo con la normativa reguladora del IGIC.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2198-14, de 7 de agosto de 2014.

Deducción cuotas IVA con posterioridad al cese de actividad

En la presente contestación la DGT se ha pronunciado sobre el derecho de una entidad a poder ejercer la deducción de las cuotas de IVA soportadas en el siguiente supuesto de hecho:

“Una empresa, liquidada y extinguida, tenía un solar que había sido ocupado por un ayuntamiento, habiéndose dictado recientemente sentencia del Jurado de expropiación por el que se establece el justiprecio final procedente.

A lo largo de todo el procedimiento, la sociedad y, tras su disolución, los socios han satisfecho una serie de gastos de gestión por los que se satisfizo el correspondiente Impuesto.”

En relación con el derecho a poder ejercer la deducción de las cuotas del IVA soportadas en una serie de gastos de gestión, por los socios de una entidad con posterioridad a haber presentado ante la Administración Tributaria el cese en la actividad, la DGT señala que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, entre otras la sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C32/03, Fini H., no se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

En este sentido, recuerda la DGT que, pese a que a priori la pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del IVA no tiene lugar hasta que se formule la baja en el correspondiente Censo de empresarios, pese a ello, si no se ha producido el cese efectivo material no decae la

obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias para el sujeto pasivo.

En base a todo lo anterior, y una vez determinado el hecho de que la entidad consultante sigue considerándose como sujeto pasivo a efectos del IVA a pesar de haber comunicado su baja en el Censo de empresarios, la DGT trata de analizar la posibilidad de deducir las cuotas de IVA derivadas de los gastos de gestión inherentes a la transmisión del solar que da pie a su liquidación.

En este sentido, trae a colación la DGT un informe de la Subdirección General de Tributos de la Dirección General de Tributos, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de fecha 29 de noviembre de 2013, para el que, en un caso similar, determinó que, “la baja como autónomo no implica la extinción de las obligaciones tributarias que al obligado tributario pudiera corresponderle.”, por lo que le instaba a que realizase la correspondiente autoliquidación periódica complementaria (modelo 303) por el importe de la cuota a ingresar resultante como consecuencia de la emisión de una factura rectificativa emitida a uno de sus deudores.

Así pues, en base a todo lo anterior, concluye la DGT que será la sociedad que transmitió el solar, quien operando como sujeto pasivo del IVA la que deberá proceder en su caso a la repercusión del Impuesto y a la deducción de las cuotas soportadas derivadas de los gastos de gestión inherentes a la transmisión del mismo.

IV. World WAT News

Americas

Colombia

Munitions and weapons are restricted disposal merchandise and can only be imported via the Military Industry

The National Tax and Customs Authority (DIAN) has clarified that the importation of guns and munitions must be processed through the national Military Industry (INDUMIL). If goods are imported by a non-authorized entity and the tax authorities seize the goods, there is no right of appeal to the courts, because this is a security condition and a matter of national defense.

DIAN also confirmed that guns and munitions can be imported by individuals under the travelers' regime.

Invoice can be used as certification of origin

DIAN has advised on its website that under the Commercial Agreement between Colombia and the European Union, an exporter can prove the origin of goods by the invoice or document of delivery, provided the value of the goods is less than EUR 6,000 and certain conditions are met.

It is therefore not necessary to provide the certification of origin to DIAN.

Pedro Sarmiento, psarmiento@deloitte.com, Partner, Deloitte Colombia
Tomás Barreto, jbarreto@deloitte.com, Manager, Deloitte Colombia

United States

New Jersey: Division of Taxation issues reminder of new law imposing remote seller 'click-through' nexus standard

Pursuant to recently enacted legislation (A. 3486 / S. 2268; see the previously issued Multistate Tax Alert for more details on this new law) that creates a rebuttable presumption that an out-of-state seller who makes taxable sales of tangible personal property, specified digital products, or services, is soliciting business and has nexus in New Jersey under certain circumstances, the Department of Revenue has issued a reminder that such nexus standards apply to sales occurring on or after 1 July 2014.

More specifically, this rebuttable presumption is created if such an out-of-state seller:

- I. enters into an agreement with a New Jersey independent contractor or other representative for compensation in exchange for referring customers via a link on their website, or otherwise, to that out-of-state seller; and

- II. has sales from these referrals to customers in New Jersey in excess of USD 10,000 for the prior four quarterly periods ending on the last day of March, June, September, and December.

Out-of-state sellers that meet both conditions must register for state sales tax purposes and collect and remit sales tax on all sales delivered to New Jersey. The notice explains that because the law creates a rebuttable presumption, the out-of-state seller may provide proof that the independent contractor or representative did not engage in any solicitation on their behalf in New Jersey; the burden is on the seller to prove that it is not required to collect and remit state sales tax. The notice then provides an example scenario to illustrate how the new law is applied.

Stephanie Csan, scsan@deloitte.com, Director, Deloitte United States

Asia Pacific

China

Guidance re-issued on VAT-exempt treatment for cross-border services

China's State Administration of Taxation (SAT) has re-issued the implementation guidance on the application of VAT-exempt treatment for cross-border services. Bulletin [2014] No. 49, which will become effective on 1 October 2014, supersedes the existing guidance in Bulletin [2013] No. 52 and also will only apply to qualifying services provided before 1 October and for which the VAT exemption has not yet been applied for.

The updates in Bulletin 49 generally result from the further expansion of the VAT reform after the issuance of Bulletin 52 to new industries, such as railway transportation, post and telecommunications. The three key updates in Bulletin 49 all clarify that exemption is possible for the following:

- Two categories to the list of cross-border services qualifying for VAT-exempt treatment:
- Postal/delivery services for export goods; and
- Telecommunications services provided to foreign entities
- Where the service income is 'deemed' to be received from overseas
- For qualifying cross-border services provided to a foreign related party, where the income actually is received from a domestic company that acts as an internal treasury/clearing house for a multinational group; and

- For logistic ancillary services provided to a foreign airline, where the income actually is received from the Accounting Centre of China Aviation, the Settlement Center of the Civil Aviation Administration of China (CAAC) or the foreign airline's CAAC-approved representative office in China.
- Services in relation to Hong Kong, Macau and Taiwan.

Bulletin 49 confirms that Hong Kong, Macau and Taiwan are considered foreign jurisdictions for VAT exemption purposes.

Affected taxpayers are recommended to review their business activities and assess whether the company can benefit from VAT-exempt treatment for qualifying cross-border services, and proactively communicate with the competent tax authorities to seek clarifications or guidance for any issues.

Nationwide implementation of pilot tax refund policy for financial leasing of goods

The Ministry of Finance (MOF), SAT and the General Administration of Customs (GAC) jointly issued Caishui [2014] No. 62 to expand the pilot scope of the tax refund policy for the financial leasing of goods from Tianjin Dongjiang Free Trade Port Zone to nationwide. The tax refund policy is only limited for certain qualified exports such as aircraft, aircraft engines, railway vehicles, and watercraft.

Caishui [2014] No. 62 also provides guidance on the tax refund calculation method and procedure.

Caishui [2014] No. 62 takes effect from 1 October 2014.

Supplementary notice for railway transportation enterprises calculating and paying VAT on a consolidated basis

Further to Caishui [2013] No. 111, which stipulated that certain listed railway transportation enterprises can pay VAT on a consolidated basis, SAT and MOF issued a supplementary notice on 5 August 2014 (Caishui [2014] No. 54), mainly to add/amend some enterprises in Appendix 2 of Caishui [2013] No. 111, and to provide guidance for the joint ventures in the railway transportation industry listed in the abovementioned Appendix 2 to compute and pay VAT on a consolidated basis.

Caishui [2014] No. 54 took effect from 1 September 2014.

Expansion of pilot scope of tax refund policy for port of departure

MOF, SAT and GAC jointly issued Caishui [2014] No. 53 to expand the pilot scope of the VAT refund policy for the exit of goods from the listed ports to overseas through Yangshan Port.

Caishui [2014] No. 53 takes effect from 1 September 2014.

The highlights are:

- Expanding the ports of departure from two to eight listed ports, including Longtan port in Nanjing, Taicang port in Suzhou, Zhujiqiao port in Wuhu.
- Expanding the transportation enterprises from two listed companies to all the qualified companies approved by the local authorities.
- Expanding the transportation facilities from four listed facilities to all the qualified facilities approved by the local authorities.
- Clarifying the criteria for export enterprises to enjoy this tax refund policy.

Notice No. 53 provided guidance on the main procedures for claiming the tax refund, while details are separately clarified in Bulletin of SAT [2014] No. 52.

Postponement of cancellation of bonded treatment for importation of steel materials under processing trade relief scheme

Further to Caignanshui [2014] No. 37 (see the August 2014 edition of this newsletter), MOF, GAC and SAT jointly announced Caignanshui [2014] No.54 on 28 August 2014, to postpone the cancellation of bonded treatment for the imports of steel materials under processing trade relief for 78 tariff codes of imported steel products from 31 July 2014 to 31 December 2014. The customs duty and import taxes will be levied from 1 January 2015.

Expansion of scope of mutual recognition of Authorized Economic Operators

Further to the Bulletin of the General Administration of Customs 2014 No. 38 (see the June 2014 edition of this newsletter), the GAC announced the Bulletin of the General Administration of Customs 2014 No. 64 to expand the scope of the mutual recognition of Authorized Economic Operators (AEO) from listed land ports to all sea, land and air ports from 1 September 2014.

AEOs are 'Recognized Business Operators in Hong Kong' by Hong Kong Customs and 'Customs compliance rating AA companies' approved by People's Republic of China Customs.

A number of customs clearance preferential treatments will be provided, such as lowered inspection rates, simplified document reviews, faster clearances, and designated customs officials to facilitate imports/exports, etc.

Nationwide rollout of 19 customs innovative supervision and management measures

Further to the 14 new customs measures announced in April 2014 (see the May 2014 edition of this newsletter), Customs introduced five innovative supervision and management measures in the Shanghai Pilot Free Trade Zone (SPFTZ) in July 2014.

The five newly introduced measures are:

- Customs registration reform Customs declaration companies with a customs compliance rating of A or above are allowed to perform declarations to any regional Customs within the China Customs boundary.
- Promotion of mutual AEO recognition Companies with the highest customs compliance rating (i.e., AA) are able to enjoy trade facilitation to the highest extent in the import/export activities from both China Customs and Customs of ship-to/ship-from country or region.
- Customs coordinator pilot The Shanghai Customs coordinator service platform will be established, whereby a specific coordinator will be designated to assist the qualified company to improve its management from a customs perspective.
- Credit information disclosure The credit information of companies will be summarized and disclosed on Customs' own initiative or upon application to the public on a regular basis, to strengthen social supervision and encourage business integrity, as well as to meet the need for credit information in public offerings or bidding.
- Voluntary disclosure program This pilot program encourages companies to voluntarily report noncompliance with customs rules and regulations, in exchange for potential relief from penalties associated with the noncompliance.

These 19 measures have been rolled out to all the Customs supervised areas in China from 3 September 2014, and will be rolled out nationwide from 18 September 2014.

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

India

Accounting principles to determine 'exchange rate' for value of taxable services

The service tax law prescribed the exchange rate notified from time to time for customs duty purposes as the basis for determining the value of taxable services.

This practice will be discontinued and with effect from 1 October 2014, the rate of exchange for determining the value of taxable service shall be the applicable rate of exchange as per the generally accepted accounting principles on the date when the point of taxation arises in terms of the Point of Taxation Rules, 2011.

This change will ensure that the value of taxable services as per the service tax return will now match the value of services recorded in the books of accounts.

Notional interest on security deposit not consideration for rental of immovable property

There was a dispute regarding the valuation of the taxable service of the rental of immovable property. The lessor of the immovable property had collected an interest free security deposit from the lessees. The tax authorities were of the view that lease rentals were suppressed because of the deposit. Accordingly, a notional interest should be added to the rent received for the purpose of determining the value of the taxable service of the renting of immovable property, and service tax should be demanded on this amount.

The Mumbai Tribunal observed that the security deposit was taken to safeguard the interest of the lessor in the event of default by the lessee. Further, there was no evidence adduced by the tax authorities that the security deposit taken had influenced the rent in any way. There was no provision in the service tax law for deeming notional interest on a security deposit as consideration for leasing. Thus it was held that the notional interest was not consideration for the leasing of property and could not be subjected to service tax.

Mobile towers are neither capital goods nor inputs for availing credit

In a case regarding a telecom operator, the Bombay High Court denied a credit of duty paid on tower parts, prefabricated building, etc. and held that these could not be considered as capital goods or inputs.

The telecom operator had contended that the Base Transceiver Station (BTS) and antenna were capital goods and the prefabricated building and tower, being part of the BTS, and the tower, being an 'accessory' of the antenna, should also qualify as capital goods.

In the alternative, the operator contended that such items were used in providing output services and hence could be considered as inputs.

The Bombay High Court rejected both the contentions and held that:

- Each item had an independent function and could not be treated as a single unit of the BTS, and hence could not qualify as capital goods
- Towers were structures fastened to the earth on which antenna were installed, and hence could not be an accessory of the antenna, and in turn could not be capital goods
- Towers and prefabricated buildings were in the nature of immovable goods and were non-marketable, and hence could not qualify as inputs.

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

Japan

Japan ends retaliatory duties on U.S. products over Byrd Amendment

On 20 August 2014, the Ministry of Finance (MOF) announced that it would discontinue additional tariffs imposed on U.S. products in retaliation for the U.S. Continued Dumping and Subsidy Offset Act of 2000 (commonly known as 'Byrd Amendment'). The Byrd Amendment is U.S. legislation enacted in 2000, which provided that revenue from anti-dumping/countervailing duties be distributed to U.S. companies that initially filed an anti-dumping complaint. The U.S. eventually repealed the law in February 2006, but has continued to distribute anti-dumping/countervailing tariff revenue under transitional measures.

Subsequent to the WTO's 2003 decision ruling the legislation illegal, in September 2005, Japan introduced retaliatory duties on 15 items imported from the U.S., mainly consisting of steel products. Since then, the duties have been extended every year until 31 August 2014, while the scope of items covered and applicable tariff rates have been changed from time to time.

The MOF's decision to end the retaliatory duties came after the U.S. announcement that the amount of anti-dumping duties distributed to U.S. companies related to imports from Japan during federal fiscal year 2013 was very small, totaling USD 2,765. The MOF also noted that it will consider resuming retaliatory duties if there is a significant increase in the amount of Byrd distributions in the future.

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

EMEA

Belgium

Movement of goods between two Belgian VAT warehouses

The Belgian VAT authorities have published an administrative decision dealing with the Belgian VAT consequences of the movement of goods between two Belgian VAT warehouses.

In essence, the decision deals with the situation whereby the owner of the goods removes goods from a first Belgian VAT warehouse and puts them into a second Belgian VAT warehouse, covered by a different VAT warehousing license. Under certain conditions, the Belgian VAT authorities, only for this specific situation, allow goods other than those listed in Royal Decree No. 54 of the Belgian VAT Code to be inbound into the second Belgian VAT warehouse.

Mieke Van den Berghe, mivandenbergh@deloitte.com, Senior Manager, Deloitte Belgium

Increased threshold for VAT exemption for small enterprises

Following the recent publication of the new Royal Decree dealing with the VAT exemption for small businesses, amongst other measures, having retroactively increased the threshold from EUR 5,580 to EUR 15,000 as from 1 April 2014, the Belgian VAT authorities have meanwhile published a new administrative circular letter in this respect.

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

Pieter-Paul Coucke, picoucke@deloitte.com, Manager, Deloitte Belgium

Customs Union between Belarus, Kazakhstan and Russia Reduction of import customs duty rate of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to aniline

Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 53 of 15 August 2014 reduces the import customs duty rate of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to aniline and its salts classified under the classification code 2921 41 000 0 to the level of 0% of the customs value (import customs duty rate before reduction – 5% of the customs value).

The reduced import customs duty rate will be in effect from 17 September 2014 to 31 December 2015.

This Resolution came into effect on 17 September 2014.

Reduction of import customs duty rate of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to parts of gas turbines

Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 110 of 15 July 2014 reduces the import customs duty rate of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to parts of gas turbines classified under the classification code 8411 99 001 9 to the level of 0% of the customs value (import customs duty rate before reduction – 6.7% of the customs value).

The reduced import customs duty rate will be in effect from 2 September 2014 to 1 September 2016.

This Resolution came into effect on 2 September 2014.

Amending import customs duty rate of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to machinery parts, not containing electrical connectors, insulators, coils, contacts or other electrical features, made from cast steel

Eurasian Economic Commission Board Resolution No.129 of 19 August 2014 increases the import customs duty rate of the Unified Customs Tariff of the

Customs Union in relation to machinery parts, not containing electrical connectors, insulators, coils, contacts or other electrical features, made from cast steel and classified under the classification code 8487 90 510 0 to the level of 5% of the customs value (import customs duty rate before increase – 0% of the customs value).

This Resolution comes into effect on 19 September 2014.

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

Denmark

New guideline from tax authorities on domestic reverse charge on mobile phones etc.

The tax authorities have issued an official guideline regarding the new rules (from 1 July 2014) on the domestic reverse charge on mobile phones, tablets, notebooks etc.

The authorities state that sales from retail shops are not covered by the local reverse charge.

The guidelines include descriptions of how the seller and the purchaser of the products are required to deal with the VAT and the reporting.

Potential for ATP PensionService claims may be significant

In Denmark, the statute of limitations prescribes that claims can be made retrospectively for 10 years for VAT paid due to an incorrect VAT practice.

Therefore both suppliers to pension funds and the pension funds are now eager to claim back incorrectly charged VAT based on the ATP PensionService case.

Also, the fact that the concept of 'management of investment funds' is not defined in detail triggers claims including a wide scope of services, ranging from portfolio management to marketing and IT services.

The judgment from the national court still awaits, and until then it is strongly recommended that impacted parties establish further whether there is a potential VAT claim and the consequences of the VAT exemption.

Kim Pedersen, kipedersen@deloitte.dk, Partner, Deloitte Denmark

Finland

EU law may permit different treatment of digital and paper books

The Court of Justice of the European Union (CJEU) has delivered its judgment in the Finnish case of K Oy, about the VAT treatment of books supplied on 'alternative' carrier mediums (i.e., CDroms, USB sticks, memory cards, etc.).

The Court has agreed with the Advocate-General in the case and decided that EU law permits different VAT treatments for paper books and those on different carrier mediums – provided that this does not breach the principle of fiscal neutrality (which depends on the views of an 'average consumer').

The CJEU suggested that "... if what matters for that consumer is essentially the similar content of all books, regardless of their physical support or characteristics, the selective application of a reduced rate of VAT is not justified.

It seems probable that the case will now return to the Korkein hallinto-oikeus (the Finnish Supreme Administrative Court) for it to hear argument about the views of the 'average consumer' on the similarity (or otherwise!) between paper books and those on another carrier medium, and that a similar debate will emerge in other Member States that currently apply different rates of VAT to paper and digital books.

Discretionary asset management services

The Korkein hallinto-oikeus (Supreme Administrative Court) has published two decisions regarding discretionary asset management services.

a) The first case

(KHO:2014:121) concerned asset management services rendered by an asset management bank A that (1) forwarded sale and purchase instructions in the client's name to a securities-based assets broker (B) in the same VAT group as the bank and (2) forwarded marking and redeeming instructions in the client's name regarding acquisitions of shares in investment funds to a management company (C) in the same VAT group.

The fees for these services that were charged from the customer's account directly by B and C were, according to the Supreme Administrative Court, considered fees charged for services that were not rendered as part of the discretionary asset management services (sold by A). Thus, the fees were deemed as not subject to VAT.

The fees that bank A charged from the customer's account itself were deemed by the Supreme Administrative Court as fees related to the discretionary asset management services and, thus, subject to VAT.

The Supreme Administrative Court noted that notwithstanding the fact that the management bank A, assets broker B, and the management company C were all parties in the same VAT group, the taxation of the companies'

service supplies that were directed outside of the group should be considered to be rendered by each company individually.

Further, it should be noted that the Finnish legislation regarding VAT groups does not allow the VAT group to have its own VAT identification number. Thus, the supplier in the VAT group that actually renders the service is identified by its own VAT ID, and also the fees of the services rendered are charged/invoiced by each company individually.

b) The second case

(KHO:2014:122) also concerned a supply of discretionary asset management services sold by company A which charged both (1) a fee for the discretionary asset management service and (2) the fees for every sale and purchase transaction related to purchases/sales of securities-based assets.

The Supreme Administrative Court noted that although company A did outsource the sales and purchases of the security-based assets to an assets broker, the service that A invoiced and rendered to the client was to be regarded as one discretionary asset management service that included both the management service of the assets and transactions related to purchases and sales of securities-based assets. Therefore, the fees charged to the client were deemed as subject to VAT.

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

Italy

Tax implication of purchase, sale and rent of immovable properties

Two guidelines have been published on the tax authorities' website (on 12 and 14 August 2014), summarizing the main tax implications of the purchase, sale and rent of immovable properties (in particular of residential buildings).

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

Netherlands

Period for reduced VAT rate on renovation of houses extended

As of 1 January 2015, the temporary reduced VAT rate on the renovation of houses would come to an end.

Prior to the budget plans released on 16 September, the Dutch government announced that the period for the application of the reduced VAT rate on the renovation of houses will be extended to 1 July 2015. This is the second time the period has been extended.

Expected change to VAT exemption for sport organizations

In response to questions from the Dutch parliament, the Dutch State Secretary of Finance has made it clear that the Dutch exemption for sport organizations is under evaluation.

The expected outcome of such an evaluation is that the Dutch exemption for sport organizations will be extended to activities carried out for non-members. The Dutch exemption currently only applies for activities carried out for members.

Any possible change to the exemption is not to be expected until the spring of 2015.

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

Poland

Plans to widen scope of tax avoidance regulations

The Polish government has launched a legislation procedure on introducing new regulations aimed at widening the scope of cases that can be treated as tax avoidance. The planned changes concerning the tax avoidance clause are aimed at eliminating transaction schemes that are established only to avoid taxation.

Under Polish tax regulations currently in force, the tax authorities can refuse a taxpayer the right to deduct input VAT from 'illusory' transactions.

After the introduction of the proposed clause, the tax authorities will also be able to challenge transactions considered artificial and having no economic grounds. Such regulations may influence, for example, tax optimizations that make use of international tax treaties.

A major issue with the proposed law is that it does not specify any factors or elements that could clearly define transactions to be considered artificial or having no economic grounds.

As indicated, the proposal is still going through the legislative procedure. Future editions of this newsletter will provide updates, in particular when the final wording of the bill is agreed.

Ministry of Finance guidelines concerning taxable basis for tour operators under margin scheme

As mentioned in previous editions of this newsletter, after the introduction of new VAT regulations on 1 January 2014 concerning (among others) the taxable basis, taxpayers whose main business activity consists of tour operator services have raised numerous concerns regarding how to calculate their VAT under the margin scheme.

As previously indicated, the calculation of the taxable basis is still based on the margin scheme (being the difference between the amount settled by the purchaser of the service and the actual costs incurred by the tour operator for providing the service), whereas the tax point occurs at the time of service completion. Consequently, it may be difficult to accurately determine the taxable basis at the time of the tax point (as the actual costs are based on the invoices which are often received after the service is completed), resulting in subsequent corrections to VAT returns filed, and/or potentially VAT arrears to be settled.

According to recently published Ministry of Finance guidelines, it should be assumed that by the time a customer settles his/her liability for the tour operator services, the operator is aware of the anticipated final costs to be incurred in relation to this service (and thus the anticipated margin). Accordingly, when an advance payment is received, the taxable basis should be calculated as the percentage of the overall liability reduced by the same percentage of the total planned/incurred costs. Where the final tour operator costs are higher than the costs estimated at the time of the payment, the taxpayer will be allowed to adjust output VAT in the settlement period in which the service was rendered. With respect to cash discounts received after the provision of touristic services, taxpayers will be allowed to increase the taxable basis in the period when such bonus/discount was granted.

Nevertheless, it seems that tour operators will continue to face difficulties in calculating their VAT reporting without needing to file subsequent corrections.

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

Portugal

Simplification of application process for VAT refund

As stated in the January 2014 edition of this newsletter, Decree-order 11/2013 of 27 December 2013 revoked the obligation for taxpayers to fill in and submit the annexes concerning VAT regularizations on VAT refund requests.

This Decree is now finally in effect, as the online platform of the tax authorities has only now been updated.

EU 2015 place of supply changes

The government has been authorized by the parliament to legislate regarding this matter. However, to date no legislation has been published.

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

Russia

Services rendered by Russian organizations to organize exhibitions on Russian territory with participation of foreign and Russian entities

Ministry of Finance Letter No. 03-07-08/41609 of 20 August 2014 reports that services rendered by Russian organizations to organize exhibitions for advertising purposes on Russian territory with the participation of foreign entities not registered in Russia are not subject to VAT.

If these services are rendered to Russian entities, they are subject to VAT.

Profits tax and VAT on improvements to rented property

Federal Arbitration Court of West-Siberia District No. A45-12766/2013 of 30 May 2014 states that the transfer of improvements to rented property from the tenant to the landlord is subject to profits tax and VAT.

Accepting VAT for recovery when VAT invoices contain mistakes

Ministry of Finance Letter No. 03-07-09/39449 of 8 August 2014 reports that mistakes in VAT invoices, including in addresses, are not considered grounds for refusing to accept VAT for recovery in cases when these mistakes do not prevent the tax authorities from determining the buyer or seller of goods/work/services/property rights, the nomenclature of goods/work/services, the tax rate and the VAT amount displayed to the buyer when conducting a tax audit.

VAT on interest received by vendors from buyers paying for goods in installments

Ministry of Finance Letter No. 03-07-11/41787 of 21 August 2014 reports that interest received by vendors from buyers paying for goods in installments on the basis of a commercial credit agreement is not subject to VAT.

List of prohibited imports

Government Resolution No. 830 of 20 August 2014 "On amending the Russian Federation Government Resolution No. 778 of 7 August 2014" amends the list of goods that are prohibited from importation into the territory of the Russian Federation, if the origin of such goods is the U.S., European Union countries, Canada, Australia or Norway. Certain goods are excluded from the list (lactose-free milk and milk products, onion sets classified under the classification code 0703 10 110 0, hybrid sweetcorn for seeds classified under the classification code 0712 90 110 0, etc.).

This Resolution came into effect on 29 August 2014.

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

Ukraine

New VAT administration model to go live on 1 January 2015

On 31 July 2014, the Ukrainian Parliament adopted a Law “On amendments to the Tax Code of Ukraine and several other legislative acts of Ukraine (regarding the adjustment of certain provisions)” (the Law), which introduces a new VAT administration model. This model will take effect on 1 January 2015. Its main goal is to prevent fraudulent VAT transactions across the country.

VAT administration model

The main characteristics of the new VAT administration model are:

- Special VAT accounts shall be opened for all VAT-payers in Ukraine.
- Special VAT accounts are similar to a bank account, but may be used for specific VAT purposes only.
- The VAT liability on each transaction entered into by a taxpayer shall be ‘guaranteed’ by the funds accumulated in the special VAT account.
- The special VAT accounts may be funded exclusively by VAT paid at customs, input VAT from suppliers processed through electronic cash registers and cash deposits made by VAT-payers.
- If there are not sufficient funds in a taxpayer’s special VAT account to ‘guarantee’ that taxpayer’s VAT liability, the taxpayer shall be required to deposit the amount of the deficiency before concluding the VAT-able transaction.
- Funds accumulated in the special VAT account may be used exclusively for the purpose of settling VAT liabilities to the government. Funds kept in the account cannot be transferred back to the taxpayer.
- The deadline for submitting VAT returns has not changed, i.e., 20 calendar days after the end of the reporting period.
- VAT document flows (VAT invoices, VAT returns) must be maintained electronically, without exception.

Changes to the VAT recovery regime

The Law removes the existing procedure for confirming and conducting VAT recovery without introducing a new one. There is also no clear guidance regarding the transition of recovered VAT/VAT credit balances accumulated as of 31 December 2014. Further changes and instructions are expected to be introduced by the Ukrainian Parliament and the Cabinet of Ministers of Ukraine.

Meanwhile, the criteria for automatic VAT recovery have changed, including:

- The criteria regarding the taxpayer's number of employees and their average salary have been eliminated.
- The taxpayer is now required to have non-current assets with a net book value of twelve times the amount of tax claimed for recovery, based on the tax accounting, by the reporting date.
- At least 40% of the transactions conducted by the taxpayer must be subject to 0% VAT, and/or the taxpayer must have made investment of at least UAH 3 million in non-current assets during the last 12 calendar months.

Next steps

The government and the tax authorities are working on the following details to ensure smooth implementation:

- Developing software to operate the special VAT account system for both the operator (i.e., a special bank subordinate to the National Bank of Ukraine) and taxpayers;
- Making the necessary changes to the relevant legislation and instructions for the transitional period.
- Given the lack of time remaining to prepare for the transition to the new VAT administration model, it is recommended that companies operating in Ukraine take the following steps:
- Calculate the amount of additional funds required for the purposes of special VAT accounts and consider the respective expenses for budget planning purposes;
- Prepare an analysis of internal business processes regarding VAT controls and plan the necessary changes required by the new system, such as:
- Tracking the balance of the special VAT account
- Control over the issuance of VAT invoices;
- Conduct diagnostics of all VAT invoices for 2014 and ensure their inclusion into VAT returns, in order to minimize potential problems during the transitional period;
- Analyze business relationships with clients/suppliers and consider potential changes that should be implemented to the process of cooperation.

Viktoria Chornovol, vchornovol@deloitte.ua, Partner, Deloitte Ukraine

United Kingdom

VAT bad debt relief: CJEU decides ‘windfall’ case in favor of GMAC UK plc

The Court of Justice of the European Union (CJEU) has gone straight to judgment in the case of GMAC UK plc and rejected the tax authorities’ (HMRC) argument that the combination of GMAC’s reliance on its directly effective EU law rights to crystallize its bad debt relief claim and its application of UK law to ‘de-supply’ the sale of repossessed cars produced a windfall advantage for GMAC contrary to EU law.

The Court decided that “... a Member State may not prevent a taxable person from invoking the direct effect of [EU law] in respect of one transaction by arguing that that person may rely on the provisions of national law in relation to another transaction concerning the same goods and that the cumulative application of those provisions would produce an overall fiscal result which neither national law nor the Sixth Directive, applied separately to those transactions, produces or is intended to produce.”

The judgment should mean that part of GMAC’s claim (in relation to periods from 1990 to 1997) should succeed, but the earlier part of the claim (covering 1978 to 1989) seems likely to be held to be out of time, applying the Court of Appeal’s decision in the case of British Telecommunications plc, unless that decision is overturned by the Supreme Court.

Additional guidance on domestic reverse charge for wholesale gas and power

The introduction, from 1 July 2014, of the domestic reverse charge regime for wholesale supplies of gas and power, to counter the threat of ‘missing trader’ fraud on transactions of this type, has led to problems for businesses affected by it. Despite HMRC’s published guidance and discussions with market participants, many businesses have found it hard to understand the scope of the changes and their impact on supply chains, and to adapt systems to cope with them.

HMRC have now issued additional guidance confirming that certain supplies of renewable power are excluded from the reverse charge regime and advising on the wording of invoices for ‘reverse charge’ supplies.

Additional excise duty on fuel used in corporate jets and boats?

HMRC have announced that businesses using jet aircraft and boats that they own to transport staff will be required to pay fuel duty of 57.95 pence per litre (current rate) on fuel used for domestic flights or voyages.

Following two decisions of the CJEU, the UK is extending the hitherto narrow definition of ‘private pleasure’ to include journeys where no payment has changed hands even if employees are being transported to undertake company business.

The new regime came into force from 1 September 2014.

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.