

# Deloitte.

Mayo 2014  
Boletín de IVA



**Deloitte Abogados**  
**Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales**

# Índice de contenido

## I. Normativa.

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

## II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de mayo de 2014. Asunto C-337/13 (Almos Agrárkülkereskedelmi).
2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de abril de 2014. Nº de recurso 1916/2010.
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de abril de 2014. Nº de recurso 3187/2011.
4. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 3 de Abril de 2014. Nº de sentencia 380/2014.
5. Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias. Sentencia de 24 Abril de 2014. Nº de Sentencia 352/2014.

## III. Doctrina administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5459/2013, de 8 de abril de 2014.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2642/2012, de 24 de abril de 2014.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4929/2012, de 24 de abril de 2014.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0955-14, de 3 de abril de 2014.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0958-14, de 3 de abril de 2014.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0969-14, de 7 de abril de 2014.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0995-14, de 8 de abril de 2014.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0996-14, de 8 de abril de 2014.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0999-14, de 8 de abril de 2014.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1000-14, de 8 de abril de 2014.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1092-14, de 15 de abril de 2014.
12. Dirección General de Tributos. Contestación nº 0008-14, de 21 de abril de 2014.
13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1133-14, de 22 de abril de 2014.
14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1153-14, de 25 de abril de 2014.

#### **IV. World VAT News**

1. Canada - Filing of section 156 elections made between closely related persons.
2. Mexico - Authorization for joint export of vehicles and parts for certified car assemblers and IMMEX suppliers.
3. United States - CBP clarifies that past acceptance does not equal 'established and uniform practice'.
4. United States - U.S. enhances restrictions on exports to Russia.
5. Uruguay - The use of certain means of payment will be entitled to a reduction of VAT.
6. China - The VAT reform is extended to telecommunication services. New customs measures are introduced in Pilot FTZ. Bulletin issued on destruction and disposal of goods under Processing Trade Relief. Release of preferential duty rate under China-Swiss Free Trade Agreement.

7. India - Two court cases have decided on whether the supply and installation of lifts is to be treated as a works contract, and on the levy of service tax on restaurant services.
8. Japan - Changes proposed to taxation of cross-border digital supplies.
9. Korea - Simplification of origin procedures under Korea-USA FTA.
10. Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan - Customs declaration of international transportation vehicles.
11. Denmark - There are a number of updates concerning VAT, including changes to the thresholds for VAT filing, the implementation of a domestic reverse charge for certain IT equipment, and an update on the 2015 place of supply changes.
12. European Union - Financial Transaction Tax discussed at ECOFIN meeting.
13. Finland - Several measures are pending parliament's approval: extension of the scope of the reverse charge, the removal of low value consignment relief in certain circumstances, and the 2015 place of supply of services changes. A CJEU Advocate General's opinion has been released in a case on the VAT treatment of e-books.
14. Hungary - The CJEU has confirmed that the EU law provision for bad debt relief has 'direct effect'.
15. Italy - News on excise duty and guidelines on filling in the SAD.
16. Kazakhstan - Temporary ban on the export of ferrous metal waste and scrap. Standards approved for state services provided by the Kazakhstan customs authorities. Rules for determining the country of origin of goods amended.
17. Malta - The 2014 Budget Implementation Act has introduced a number of VAT changes.
18. Poland - Further information on the new tax point rules. Advocate General's opinion on whether 'bought in' facilities may create a 'fixed establishment'.
19. Portugal - Possible VAT rate increase from 2015.
20. Switzerland - Swiss Supreme Court decides on status of notice of assessment issued after VAT audit. The Swiss-China FTA will enter into force on 1 July 2014 as planned.

**21. United Kingdom - CJEU dismisses UK's Financial Transaction Tax case.**

## I. Normativa.

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

La lista publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 8-5-2014 (C 138), viene a recoger aquellas monedas de oro que, durante el año 2014, se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial aplicable al oro de inversión contemplado en los artículos 140 y siguientes de la Ley 37/1992, reguladora del IVA.

## II. Jurisprudencia.

### 2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de mayo de 2014. Asunto C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft.

*Reducción de la base imponible – Alcance de las obligaciones de los Estados miembros – Efecto directo – Directiva 2006/112/CE – Artículo 90.*

La presente cuestión se plantea como consecuencia de la no admisión por parte de las autoridades húngaras de la rectificación de facturas realizada por Almos para obtener una reducción de la base imponible del IVA por la falta de ejecución de una venta.

En particular, Almos vendió granos de colza a otra entidad, Bio-Ma, que no satisfizo el precio. Debido a ello, Almos inició un procedimiento civil con el fin de que Bio-Ma le devolviera los granos. Finalmente, la sentencia precisó que las partes acordaban resolver de mutuo acuerdo el contrato de compraventa que les vinculaba y que la propiedad del grano se restituía a Almos.

Como consecuencia de esta sentencia, Almos corrigió las facturas expedidas a Bio-Ma y consignó el IVA previamente repercutido en las mismas como IVA recuperable en sus autoliquidaciones. Esta corrección fue puesta en tela de juicio por las autoridades al entender que el acuerdo de cancelación entre las partes debía considerarse como una nueva operación, ya que no se había producido por parte de Bio-Ma ni la restitución del grano, ni el pago de la compraventa.

Según las autoridades húngaras, la ley nacional no contemplaba todos los supuestos enunciados en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA relativo a la posibilidad de reducir la base imponible en caso de anulación, resolución, rescisión o impago total o parcial de la contraprestación, en particular, no contemplaba tal posibilidad en el caso de impago de operaciones, como fue calificado el supuesto por parte de las autoridades tributarias. Así, llegado el asunto al órgano jurisdiccional remitente, éste suscita la cuestión de si esta Ley privó a los sujetos pasivos de derechos que les hubieran podido corresponder por este concepto.

El Tribunal recuerda que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo. Sin embargo, también recuerda que el apartado 2 de dicho artículo 90 permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación.

En consecuencia, los sujetos pasivos no podrían invocar, basándose en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, un derecho a reducir su base imponible del IVA en caso de impago del precio si el Estado miembro de que se trate decidió acogerse a la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva.

De esta manera, el Tribunal señala que el artículo 90 de la Directiva IVA no se opone a una disposición nacional, como la húngara, que no contempla la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago del precio, si se ha hecho uso de la facultad de acogerse a la excepción del apartado 2 de dicho artículo. No obstante, dicha disposición sí habría de incluir todas las demás situaciones en las que, en virtud del apartado 1 de ese mismo artículo, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo, cuya comprobación que, en opinión del Tribunal, incumbe al órgano jurisdiccional nacional.

Por otro lado, el Tribunal señala que, si como consecuencia de la comprobación que ha de realizar el órgano remitente, se llegase a la conclusión de que, al margen del supuesto de impago del precio, las disposiciones nacionales a las que se refiere el litigio principal no realizan una transposición correcta de lo dispuesto en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, los sujetos pasivos podrían invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente al Estado miembro para obtener la reducción de su base imponible.

A lo anterior añade que si bien los Estados miembros podrían establecer que el ejercicio del derecho a la reducción de tal base imponible quedase supeditado a que se cumpliesen determinadas formalidades, éstas no podrían ir más allá de lo exigido por esta justificación, extremo éste cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional nacional.

## **2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de abril de 2014. Nº de recurso 1916/2010.**

*Base imponible del IVA a la importación – Modificación como consecuencia del ajuste del valor en aduana con motivo de la existencia de cánones en relación con las mercancías importadas.*

El asunto sobre el que versa esta sentencia del Alto Tribunal radica en la determinación de la base imponible del IVA a la importación de determinadas mercancías, como consecuencia del correspondiente ajuste en el Valor en aduana de las mismas, debido a la inclusión del importe de cánones en relación con dicha importación.

Resuelve esta sentencia sobre el mismo asunto y partes a que se refiere su sentencia de fecha 4 de marzo de 2013, la cual fue posteriormente anulada por el Alto Tribunal, como consecuencia de su aparente contradicción con otras referidas también al mismo recurrente, tal y como comentaremos a continuación.

Si bien son varios los motivos de casación que se alegan en esta sentencia, por encima de todos destaca el argumento de la recurrente acerca de que las cantidades pagadas por ella a favor de una compañía del grupo en Estados Unidos en concepto de cánones, no están relacionadas con las mercancías importadas, y, por tanto, tampoco deben integrar el Valor en aduana que posteriormente tendría su reflejo en la base imponible del IVA a la importación.

Pues bien, en la sentencia emitida de fecha 4 de marzo de 2013, con base en pronunciamientos anteriores respecto al mismo recurrente aunque relativos a otros ejercicios (en concreto, en su sentencia de 3 de noviembre de 2010), el Alto Tribunal concluía que aquel motivo había de desestimarse, pues la vinculación del canon en cuestión con la mercancía importada era evidente, a partir de la propia dicción del contrato firmado entre la recurrente y la compañía estadounidense de su grupo empresarial, donde existía una referencia clara a la relación de dicho canon, que se pagaba por el uso de los derechos de propiedad intelectual e industrial con las partes y piezas para el montaje de vehículos, aunque estos se ensamblaran en España. Es decir, existía en dicho contrato una cláusula de exclusividad a través del cual la compañía estadounidense era responsable del diseño y el proyecto de todos los futuros vehículos, conjuntos, subconjuntos y componentes, así como de la actualización de los existentes.

Como habíamos anticipado, antes este pronunciamiento del Alto Tribunal, la recurrente interpuso Incidente de Nulidad de Actuaciones, fundado en que la sentencia mencionada volvía al criterio establecido la sentencia de 3 de noviembre de 2010, olvidando el hecho de que entre esta sentencia y la impugnada se habían dictado las sentencias de 31 de enero y 15 de febrero de 2011, referidas a las otras entidades, y, posteriormente, las de 23 de junio de 2011, 30 de mayo y 4 de octubre de 2012, éstas referidas a la propia recurrente, y en las que se sostenía un criterio distinto al de la impugnada.

Por auto de fecha 28 de junio de 2013, vista la ausencia de cita de las sentencias invocadas, junto con la aparente contradicción en que se incurría en ella, se acordó declarar la nulidad de la sentencia de 4 de marzo de 2013.



De acuerdo con lo anterior, el objeto de la presente sentencia que ahora comentamos no es otro que el aclarar la discrepancia en el criterio del Alto Tribunal sobre situaciones de hecho que, si bien aparentemente idénticas, bajo un análisis detallado de las circunstancias concretas de cada caso resultaron no serlo, y ello pese a que en principio las cuestiones alegadas, de naturaleza probatoria unas, y, de interpretación contractual otras, no habrían de tener acceso a la casación.

En este sentido, señala el Tribunal Supremo que la citada contradicción entre aquellas sentencias no existe. Así, establece el Tribunal que no se valoró suficientemente el hecho de que los contratos interpretados en cada una de ellas sentencia eran claramente distintos, pues en el caso que nos ocupa entre la entidad y la entidad estadounidense de su grupo empresarial existía una relación de "exclusividad" y "dependencia" que es evidente que estaba ausente tanto en los pronunciamientos que afectaban a otras entidades, en los que los productos podían ser adquiridos de terceros que no eran las partes contratantes. Por eso, en este caso el royalty discutido tiene a juicio del Alto Tribunal una clara relación con las mercancías importadas, que está ausente en los otros asuntos.

Concluye el Tribunal señalando que *“No parece pues, ajustada a derecho la pretensión del actor tratando de hacer valer unas situaciones de semejanza, que, a pesar de lo declarado por nosotros, distan mucho de serlo en aspectos esenciales, y que, como puede comprobarse, comportan problemas de interpretación contractual que no son de sencilla resolución”*.

De acuerdo con lo anterior, desestima el Tribunal Supremo el presente recurso de casación, a la vez que rectifica la doctrina de sus sentencias de 23 de junio de 2011, 30 de mayo y 4 de octubre de 2012, volviendo a la doctrina de la sentencia de 3 de noviembre de 2010.

### **3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de abril de 2014. Nº de recurso 3187/2011.**

*Renuncia a la exención – Operaciones inmobiliarias – Cumplimiento del requisito consistente en que el adquirente suscriba una declaración en la que justifique su condición de empresario o profesional a efectos del IVA con derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición del bien inmueble.*

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en esta sentencia sobre la validez de la renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias y, en concreto, sobre el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 8 del Reglamento del IVA relativo a la necesidad de que el adquirente suscriba una declaración en la que justifique su condición de empresario o profesional a efectos del IVA con derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición del bien inmueble.

En concreto, la cuestión litigiosa, objeto del recurso de casación, estriba en si puede considerarse válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto por la simple consignación en la escritura pública de compraventa del bien inmueble (finca urbana) del IVA repercutido al adquirente, y entenderse así cumplido el requisito de declaración, por parte de este último, de su condición de empresario con derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de dicha finca. O si, por el contrario, la validez de la renuncia a la exención exige la realización por parte del adquirente de una declaración expresa suscrita por él mismo en la que se hagan constar dichos extremos.

La entidad recurrente –adquirente de la finca urbana- interpuso recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que entendió que no puede considerarse cumplido el requisito exigido para la renuncia a la exención, al no haberse realizado una declaración suscrita por el adquirente afirmando su condición de empresario o profesional a efectos del IVA con derecho a la deducción total del Impuesto soportado, debiendo considerarse insuficiente, a estos efectos, la mera mención de la repercusión del IVA por parte del transmitente en la escritura pública de compraventa.

Por su parte, la entidad recurrente alegó a estos efectos, como motivo de casación, la no necesidad de que exista una protocolización notarial de las comunicaciones que deben efectuarse tanto por el transmitente del inmueble como por el adquirente del mismo para entenderse válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA, sino que debe considerarse válida la renuncia expresada únicamente mediante la mera repercusión de la cuota del IVA correspondiente.

Planteada la cuestión litigiosa en estos términos, el Alto Tribunal no comparte la tesis sostenida por la entidad recurrente, por lo que procede a desestimar el recurso de casación. Y lo hace, amparándose fundamentalmente en su sentencia de 21 de noviembre de 2011 (nº de recurso 4741/2009), en la que el Tribunal Supremo considera que corresponde al adquirente justificar, mediante una declaración suscrita por él mismo, su condición de empresario o profesional con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición de los bienes inmuebles, entendiendo a estos efectos que *“la falta de este requisito impide la renuncia a la exención”*.

A nuestro juicio, debe destacarse en primer lugar que, con este fallo, el Alto Tribunal parecería desmarcarse de anteriores pronunciamientos, en los que cabría interpretar que había adoptado una posición menos rígida o formalista. Es el caso de la sentencia de 13 de noviembre de 2012 (nº de recurso 703/2010), comentada en nuestro **Boletín** de IVA del mes de enero de 2013, en la que, en nuestra opinión, el Tribunal habría considerado que no resulta esencial para la renuncia a la exención del IVA el requisito consistente en que se produzca literalmente esa declaración suscrita por el adquirente, sino que sería suficiente la existencia de cualquier otra referencia que permita determinar de manera fehaciente la voluntad de

ambas partes de que la transmisión del inmueble quede sujeta al IVA. Así, el Tribunal Supremo parecería haber admitido en esa sentencia de 13 de noviembre de 2012 que dicha referencia pueda consistir en el hecho de que en la escritura de compraventa conste expresamente que el transmitente repercute al adquirente la cuota del IVA correspondiente.

En segundo lugar, y con independencia de lo anterior, cabría resaltar que, a nuestro juicio, esta interpretación -excesivamente formalista- difiere en gran medida de la interpretación mantenida por el propio Tribunal Supremo respecto del otro requisito (establecido igualmente en el artículo 8 del Reglamento del IVA) cuyo cumplimiento es también necesario para realizar válidamente la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias: la existencia de una comunicación fehaciente de la renuncia a la exención por parte del transmitente al adquirente, que ha de efectuarse con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien inmueble. Respecto de este segundo requisito, en nuestra opinión, la posición mantenida por el Alto Tribunal es menos rígida o formalista, ya que, a su juicio, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues, de esta forma, es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación quede sujeta al IVA.

#### **4. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 3 de abril de 2014. Nº de sentencia 380/2014.**

*Localización de prestaciones de servicios prestados por vía electrónica – Aplicación de la norma especial – Localización en el Territorio de Aplicación del Impuesto.*

Los servicios consisten en la puesta en contacto a través de Internet de personas con aficiones comunes, proporcionando también citas telefónicas entre ellas, constituyendo así una comunidad que paga una cuota. Además, los integrantes de esa comunidad, no son empresarios ni profesionales y residen en el territorio de aplicación del impuesto.

La parte actora, que es la empresa que presta los servicios, defiende que en su actividad, la red es accesoria pues se necesita la intervención humana para su prestación y por ello goza de una amplia plantilla de trabajadores. Defiende también que los servicios son perfectamente viables sin internet, pues estos se prestaban anteriormente sin la técnica informática.

Considera, por tanto, que se les debería aplicar la norma general comprendida en el artículo 69 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre.

La cuestión radica en si se trata de servicios automatizados prestados a través de una red electrónica, con una intervención humana mínima y sin

viabilidad al margen de la tecnología de la información o, por el contrario, la labor humana es esencial.

El TSJ de Madrid, en la línea de la sentencia recurrida del TEAR, entiende que dado que se trata del manejo de una cantidad ingente de información el servicio no puede prestarse de forma efectiva sino de forma automatizada ya que sin equipos informáticos y sin internet, no podría prestarse el servicio por lo que es de aplicación la norma especial de localización y consecuentemente el servicio se entiende prestado en el territorio de aplicación del impuesto.

#### **5. Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias. Sentencia de 24 Abril de 2014. Nº de Sentencia 352/2014.**

*Caducidad del derecho a la deducción del IVA soportado – Recuperación del IVA mediante expediente de devolución en los supuestos de caducidad.*

En esta sentencia, la cuestión se centra en determinar la vigencia del derecho de deducción del IVA.

El Tribunal entiende que a la vista del sistema normativo estatal si el sujeto pasivo no ha podido compensar los excesos soportados, ni optado por solicitar su devolución en el plazo de cuatro años, efectivamente se produce la caducidad.

No obstante, dicha caducidad en ningún caso puede causarle al contribuyente la imposibilidad de obtener las cuotas por las que no se haya obtenido compensación, sino que el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del IVA salvo que hubiere prescrito su derecho de crédito.

Según se reconoce en la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010, el proceso a seguir en los casos en los que no proceda la compensación por el transcurso del plazo, será el de promover un expediente de devolución a instancia de parte.

### **III. Doctrina Administrativa**

#### **1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5459/2013, de 8 de abril de 2014.**

*Delimitación del IVA con ITP y AJD – Transmisiones Patrimoniales Onerosas –Compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales – Hecho imponible – Procedimiento de coordinación entre Administraciones Tributarias.*

El TEAC se pronuncia acerca de la sujeción al IVA o al ITP y AJD, en su modalidad de TPO, de las transmisiones de objetos usados de oro y otros metales por parte de particulares a empresarios o profesionales y si, en este

tipo de transmisiones, es preciso o no iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas a efectos de determinar el impuesto indirecto aplicable.

En el caso planteado, la Inspección regulariza la situación del obligado tributario estableciendo que existe la realización del hecho imponible y el devengo del ITP y AJD, en su modalidad de TPO, en la adquisición de objetos usados de oro y otros metales a particulares.

El TEAR de Andalucía, sin embargo, considera que se trata de un supuesto controvertido de delimitación del ámbito de aplicación de este Impuesto con el IVA, no considerando ajustada la actuación de la Inspección, en base a lo establecido en el artículo 65 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, puesto que ésta debió solicitar dictamen del Consejo Territorial, a los efectos de determinar el impuesto indirecto aplicable, IVA o ITPAJD.

Por su parte, el TEAC concluye que la delimitación entre IVA y TPO parte del carácter subsidiario y complementario del segundo respecto del primero. Ahora bien, coincide en que los hechos imponibles de ambos impuestos parten del transmitente, con independencia de la condición del destinatario o adquirente.

En este sentido, el artículo 7.5 del TRLITPAJD, establece lo siguiente: “No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”. Lo anterior implica que la realización por parte de empresarios o profesionales de transmisiones se encuentra, salvo excepciones tasadas, fuera del ámbito de aplicación de TPO.

Tras el análisis de la situación expuesta, el TEAC considera que prima la condición de particular del transmitente, por lo que se trata de operaciones no sujetas a IVA, dentro del ámbito de TPO, a pesar de que el adquirente sea empresario y realice la compra en el ejercicio de su actividad.

Asimismo, afirma que *“el legislador no ha pretendido la neutralidad fiscal. En efecto, en esta actividad de venta por los particulares de objetos usados de oro y otros metales, estos bienes habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, y vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor es un particular no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega ulterior, como hemos visto, no está sujeta al IVA, porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares, pero sí queda gravada por TPO”*.

Por otra parte, respecto de la necesidad de iniciar o no el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas a efectos de determinar el impuesto indirecto aplicable en el supuesto de transmisión de bienes usados de oro y otros metales por parte de un particular a un empresario o profesional, el Tribunal recuerda que la doble imposición material sólo se produce cuando la persona que ha soportado la repercusión del IVA, sin poder deducir las cuotas soportadas, ha de satisfacer por la misma operación TPO o viceversa, y que es en estos supuestos donde se deben adoptar medidas de coordinación para evitar la doble imposición, no siendo este el supuesto que nos ocupa.

En consecuencia con todo lo anteriormente expuesto, el TEAC resuelve fijando el criterio de que en caso de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por empresarios o profesionales, al no tener los transmitentes, tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del IVA, quedando sujeta y no exenta a la modalidad de TPO del ITP y AJD. En estos supuestos no resulta necesario iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas para la determinación del tributo indirecto aplicable.

## **2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2642/2012, de 24 de abril de 2014.**

*Deducciones – Regla de prorrata – Opción por la aplicación de la prorrata especial – Revocabilidad / Irrevocabilidad de la opción ejercitada.*

La entidad recurrente calculó para el ejercicio 2008 una prorrata general provisional del 1%. Durante el citado ejercicio realizó diferentes adquisiciones de inmuebles (una en febrero y otra en octubre), optando por aplicar la prorrata especial en una de ellas (octubre) fuera del plazo establecido al efecto, al entender que dicho régimen le resultaba más beneficioso que la prorrata general por la que había optado para dicho ejercicio, ya que por la aplicación de la prorrata especial tendría derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas y entendía que una cuestión formal no puede limitar la opción de aplicar el régimen especial aunque se haya optado por él fuera del plazo designado para ello.

En este sentido, reitera la reclamante el criterio seguido por el TJUE de que el régimen especial es aplicable por defecto y no al contrario e incide en la aplicación del principio de neutralidad.

Ante esta situación, la Inspección procedió a regularizar el IVA soportado, estableciendo como deducible únicamente el 1%.

En atención a lo expuesto, el TEAC establece que la norma prioritaria de deducibilidad es la de la prorrata general, aplicándose sólo la prorrata especial cuando se opte por ella en los plazos previstos en el artículo 28 del

Reglamento del IVA (RIVA) o se venga obligado a ello porque el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrateo general exceda en un 20% del que resultaría por aplicación de la regla de prorrateo especial.

No obstante, el TEAC basándose en jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende que a pesar de que la regla de prorrateo especial cumple mejor el principio de neutralidad que la regla de prorrateo general, existe un gran rigor en cuanto a la necesidad de solicitar su aplicación en el plazo del citado artículo 28 del RIVA –en su redacción vigente en el momento de producirse los hechos-, es decir, en diciembre del año anterior. Si bien el cumplimiento del mencionado plazo puede conllevar que el sujeto pasivo opte por la prorrateo especial en diciembre, sin que en dicho momento conozca determinadas circunstancias que van a tener lugar en el ejercicio siguiente y que, de haberlas conocido, hubiera optado por la prorrateo especial.

Ahora bien, recalca el TEAC en esta Resolución que el Tribunal Supremo establece a este respecto que “(...) cuando el sujeto pasivo ha conocido o ha podido conocer por sus propios medios en plenitud las circunstancias concurrentes para determinar las consecuencias de la opción y el alcance de su derecho a la deducción, la opción ejercitada resulta irrevocable. (...)”.

De acuerdo con lo anterior, el TEAC concluye que dado que la entidad ya había realizado operaciones de compra de inmuebles en el mes de febrero, ya conocía por sus propios medios en plenitud las consecuencias de la opción, por lo que, para la realizada en el mes de octubre, la prorrateo especial no resultaría válida, y la opción realizada en plazo por la prorrateo general, en primer lugar, resultaría irrevocable.

Finalmente, en relación con el intento, por parte del recurrente, de modificar la autoliquidación de febrero en la que aplicó la regla de la prorrateo general, en el seno de un procedimiento de comprobación, el TEAC alude al artículo 126.2.2º del RGAT que establece que “*El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.*”

Por ello el TEAC desestima la pretensión de la parte recurrente de modificar la autoliquidación.

Asimismo, concluye que en cualquier caso se trataría de un cambio de opción ejercitada por la parte interesada por lo que habría que acudir a lo establecido en el artículo 119.3 de la LGT “*las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración*”.

A este respecto, el TEAC puntualiza indicando que solo sería admisible la revocación de la opción cuando el sujeto pasivo no conociese o no hubiese podido conocer las consecuencias de dicha opción por sus propios medios, circunstancia que, a su juicio, no concurre en el asunto litigioso, al no haber modificado la entidad recurrente la opción de prorrata especial en el momento de declarar las operaciones controvertidas.

### **3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4929/2012, de 24 de abril de 2014.**

*Devolución a no establecidos relacionada con servicios del artículo 22 LIVA – Artículo 119.Dos.2º.b) de la Ley del IVA.*

En el caso planteado, el TEAC se pronuncia sobre la aplicación del régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI).

El artículo 119 de la LIVA establece que los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas en el mismo siempre que se cumplan todos los requisitos recogidos en el mismo, entre los que se encuentra recogido en su apartado Dos.2º, el siguiente:

*“No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:*

- *Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.*
- *Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley”.*

En atención a lo expuesto, el TEAC establece que la realización de la prestación de servicios de transporte de pasajeros, regulada en el artículo 22.Trece de la LIVA, no está comprendida entre las excepciones del artículo 119 de la Ley del Impuesto, por lo que la solicitud de devolución no puede cursarse por medio del procedimiento de no establecidos, ya que la prestación de los citados servicios convirtió a la reclamante en sujeto pasivo del IVA, debiendo, por tanto, cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la LIVA, y solicitar la devolución de las cuotas soportadas deducibles que excedan de las repercutidas conforme a lo dispuesto en el artículo 115 de la LIVA.



#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0955-14, de 3 de abril de 2014.**

*Base Imponible – Transmisión de los derechos de leasing de un vehículo turismo.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación en el IVA aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante es una entidad mercantil que adquirió un vehículo automóvil con afectación parcial a su actividad, deduciéndose el 50 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición del mismo. Posteriormente procede a la transmisión de dicho vehículo.”*

La DGT comienza el análisis de esta consulta en base al artículo 4, apartado 2, letra b) de la Ley del IVA que establece que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional “las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto”.

Por otra parte, la DGT cita el artículo 78, apartado uno de la Ley del Impuesto que establece que la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al Impuesto procedente del destinatario o de terceras personas. Dicho artículo es transposición del artículo 73 de la Directiva comunitaria del IVA.

Y por último, la DGT analiza también la limitación del derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas en adquisiciones de bienes que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional, excepto que se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas que se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento y podrán por tanto deducirse de acuerdo a dicha regla (artículo 95.tres.2º de la Ley).

En base a estos artículos, la DGT consideraba que en aplicación de todos ellos y teniendo en cuenta que ni el artículo 73 de la Directiva ni el 78 de la Ley del IVA disponen de una regla de corrección a la base imponible cuando se transmite un activo afecto parcialmente, la misma debería estar constituida por la total contraprestación que se hubiera acordado, no siendo procedente reducir su importe en el referido 50 por ciento.

Sin embargo, este criterio fue revisado por la DGT en la consulta V2017-11 y es ratificado nuevamente por la DGT en esta consulta entendiéndose que la afectación del 50 por ciento a un patrimonio empresarial de un activo debe entenderse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial de derecho a la deducción.

Por lo tanto, en el supuesto en el que una mercantil transmite los derechos de leasing de un vehículo turismo cuya deducción fue del 50 por ciento de cada cuota de leasing, la base imponible del IVA vendrá determinada por el importe de la contraprestación correspondiente a la parte del bien afecto al patrimonio empresarial y no a la totalidad de la contraprestación.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0958-14, de 3 de abril de 2014**

### *Exenciones – Entrega de productos elaborados con matriz de hueso desmineralizado.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el régimen aplicable, en el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante se dedica a la distribución de productos elaborados con ‘matriz de hueso desmineralizado’, compuesto al 100 por cien por hueso humano desmineralizado, esterilizado y triturado, con el fin de preparar con dicho producto un injerto empleado en cirugías ortopédica y maxilofacial, entre otras.*

*La venta del producto se realiza tanto a centro hospitalarios, mutuas patronales y compañías de salud, como a empresas de distribución de productos sanitarios o pacientes privados finales.”.*

La DGT, tras mencionar el artículo 4 de la Ley de IVA que determina la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial en el TAI, analiza la posibilidad de que la entrega de productos elaborados con matriz de hueso desmineralizado pudiera quedar exenta del IVA bien por lo establecido en el artículo 20. Uno.4º o por el 20.uno.3º, ambos de la Ley del IVA.

En primer lugar, entiende la DGT que la aplicación del artículo 20.uno.4º es aplicable a la entrega de elementos del cuerpo humano (sangre, plasma, fluidos, tejidos, etc.) en su estado natural, o sea, sin haber sido objeto de operaciones de transformación más allá de la mera conservación, efectuadas para fines médicos o de investigación o para ser procesados con los mismos fines. Por lo tanto, concluye que no sería aplicable esta exención ya que este producto no cumple la condición de ser un elemento del cuerpo humano, sino que se trata de un producto derivado de un tejido, en este caso, del hueso humano.

En segundo lugar, analiza la DGT la posibilidad de aplicar la exención recogida en el artículo 20.uno.3º de la Ley del Impuesto para lo cual deberían darse dos requisitos:

- Uno de carácter objetivo: los servicios que se prestan deben ser de asistencia a personas físicas relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.
- Otro de carácter subjetivo: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario.

La DGT entiende que el servicio de asistencia sanitaria consistente en la colocación de un injerto por un cirujano estaría exento del IVA, incluyendo en dicha prestación de servicios exenta el injerto colocado en base a lo establecido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias C-349/96 y C-231/94, que analizan si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

En este sentido, comparte la DGT el criterio manifestado por el Tribunal que, de existir una entrega de bienes que tenga carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal, realizadas ambas para un mismo destinatario, la citada entrega de bienes tributará según el régimen de tributación que corresponda a la operación principal.

Sin embargo, en la presente consulta planteada entiende la DGT que no se dan dichos requisitos, y que la entrega de productos elaborados con matriz de hueso desmineralizado realizada por la consultante no tiene carácter accesorio respecto de otra operación principal consistente en la prestación de un servicio de asistencia sanitaria, pues se realiza a diversos destinatarios y de forma independiente a la práctica de un tratamiento sanitario, no siendo de aplicación tampoco la exención prevista en el artículo 20.uno.3º de la Ley del Impuesto.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0969-14, de 7 de abril de 2014**

### *Cursos de formación en línea – Aplicación de la exención de enseñanza.*

En la presente consulta, la DGT analiza la aplicación de la exención educativa a efectos del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

*“La mercantil consultante titular de una plataforma web dedicada a la selección de personal va a iniciar a través de la misma una actividad de cursos de formación en línea”.*

En un primer lugar, la DGT señala que tanto en el artículo 69.Tres.4º.f de la Ley del Impuesto como en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE incluye el suministro de enseñanza a distancia en los servicios suministrados por vía electrónica.

Del mismo modo, la DGT recoge las precisiones que el Reglamento de la UE nº 282/2011 de aplicación de la Directiva de IVA establece con respecto a la consideración de prestaciones de servicio por vía electrónica:

- En particular, en su artículo 7.3.j) que no abarcarán los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.
- Y en el punto 5 de su anexo I en el cual la citada Directiva matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para ser calificada como servicio electrónico aquella que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.

Teniendo en cuenta que es de especial importancia distinguir entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica de cara a determinar tanto la aplicación de la exención como el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta la DGT entiende que no tiene información suficiente para concluir en la presente consulta, sin embargo enumera pautas generales a considerar.

A estos efectos recuerda la DGT que debe tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un servicio prestado por vía electrónica, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas.

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

En el supuesto de que los servicios puedan calificarse de un servicio educativo, la exención contenida en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA aplicará siempre y cuando se den los requisitos objetivos y subjetivos señalados en repetidas ocasiones por este Centro.

A modo de resumen, concluye la DGT que los cursos de formación en línea, cuando no tuvieran la consideración de servicios prestados por vía electrónica, estarán exentos del IVA cuando las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo. En

otro caso, dichos cursos estarán sujetos y no exentos del IVA tributando al tipo impositivo general del 21 por ciento.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0995-14, de 8 de abril de 2014**

*Exención a la importación – Exención entrega de bienes a compañías dedicadas a la navegación aérea internacional.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el régimen aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

*“La empresa consultante importa determinadas mercancías (toallitas, bolsas de mareo, bandejas, productos fabricados con gres y loza, etc.) que destina al aprovisionamiento de aeronaves, generalmente dedicadas a la navegación aérea internacional.*

*La mercancía se introduce en un depósito distinto del aduanero y luego son entregadas a las compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional.*

*Algunos de los productos están sujetos a derechos antidumping a su importación en la Comunidad.”*

Comienza la DGT analizando la posible aplicación de la exención establecida en el artículo 27.3º de la Ley del IVA a la primera de las operaciones, es decir, a la importación de las mercancías por parte de la consultante. En este sentido, dicho artículo señala que quedarán exentas las importaciones de aquellos objetos que vayan a ser incorporados a las aeronaves, siempre y cuando la entrega ulterior se encuentre exenta de Impuesto de acuerdo con el artículo 22.Cuatro de la Ley del IVA.

A este respecto, dicho artículo limita la aplicabilidad de la exención de la entrega interior (necesaria para considerar como exenta la importación) cuando dicha entrega se realice por las compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros. Entiende en este sentido la DGT que no le es posible la aplicación de la exención ni a la entrega interior ni por lo tanto a la importación dado que dicha segunda entrega no se realiza por la compañía dedicada a la navegación aérea internacional sino un tercero que realizará una venta posterior.

En este punto, y con independencia de lo anterior recuerda la DGT que, de acuerdo con el escrito objeto de consulta, las mercancías importadas se van a vincular desde la entrada en el TIVA-ES a un régimen de depósito distinto del aduanero, lo que, de acuerdo con el artículo 65 de la Ley del IVA determinará la exención directa de la importación.

En este sentido, una vez determinada la aplicación de la exención a la importación, la DGT analiza la segunda de las operaciones. A este

respecto, recuerda que, cuando los bienes introducidos en un depósito aduanero lo abandonan, como consecuencia de una entrega con destino a países terceros o a otros Estados miembros de la Comunidad, debe entenderse que no se produce el hecho imponible importación en la medida en que se realizan las referidas entregas, por cuanto que la salida del depósito no puede calificarse simultáneamente de importación y de exportación o de entrega con destino a otros Estados miembros de la Comunidad Europea, debiendo prevalecer esta última calificación que responde al destino real de los bienes.

Por todo ello, concluye la DGT que, siempre y cuando se cumplan los requisitos legales y señalados en artículo 22.Cinco de la Ley del IVA, para considerar entrega de los bienes como exentos, la salida de dichas mercancías del régimen de depósito distinto del aduanero para su incorporación a una aeronave afecta a la navegación aérea internacional no determinará una operación asimilada a la importación, constituyendo dicha entrega una operación asimilada a una exportación exenta del IVA de acuerdo con dicho artículo.

Por otro lado, la DGT en relación con los derechos de aduana, de acuerdo con la disposición de la Ley 16/2013 establece que serán admitidas con franquicia de derechos de importación las mercancías de terceros países, siempre que dichas mercancías se destinen a operaciones exentas del IVA y en conformidad con lo dispuesto en el artículo 148, letras a), b) y e), de la Directiva 2006/112/CE. A tenor de lo citado anteriormente, cabe destacar que la franquicia de los derechos de importación se concederá a las mercancías destinadas al avituallamiento de buques y aeronaves siempre que dicho avituallamiento quede exento en el IVA. Esto hace, que la franquicia de los derechos de importación estén vinculados al destino de las mercancías importadas.

No obstante, de acuerdo con el artículo 82 del Código Aduanero y el artículo 21 del Reglamento (CEE) N° 2913/92 establece que determinadas mercancías, en virtud de su naturaleza o de su destino especial puedan beneficiarse con motivo de su despacho a libre práctica de un tipo de arancel reducido o nulo pero requieren de un control aduanero para acreditar que han sido afectadas a la finalidad prevista.

La DGT concluye que será, por lo tanto, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales quién desarrollará el procedimiento de declaración para poder aplicar esta franquicia.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0996-14, de 8 de abril de 2014.**

*Operación triangular – Exención adquisición intracomunitaria de bienes – Utilización del NIF-IVA.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el régimen aplicable, en el siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante es una entidad holandesa que dispone de un establecimiento permanente en Singapur, Holanda y Bélgica, identificada a efectos del IVA, además, en Hungría.*

*El establecimiento permanente de Singapur va a realizar entregas de material electrónico a una empresa del grupo situada en el territorio de aplicación del Impuesto que previamente va a adquirir a un proveedor en Hungría y que serán enviados directamente al territorio de aplicación del Impuesto.*

*El establecimiento permanente en Singapur, aunque se encuentra identificado a efectos del IVA en Hungría va a realizar la operación utilizando su NIF-IVA atribuido por las autoridades holandesas.”.*

En primer lugar, la DGT analiza lo dispuesto en los artículos 141, 197 y 194 de la Directiva 2006/112/CE, así como lo transposición de este último en el artículo 26.tres de la Ley del IVA, que establece que estarán exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes que:

1. Se realicen por empresarios o profesionales que (i) no estén establecidos en el territorio de aplicación del IVA (TAI) y (ii) estén identificados a efectos del IVA en otro Estado Miembro de la Comunidad.
2. Se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, en el TAI por el propio adquirente.
3. Los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentre identificado a efectos del IVA el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúa la entrega subsiguiente.
4. Tenga por destinatario un empresario o profesional y tenga atribuido un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración española.

Por otro lado la DGT analiza también el artículo 84.uno.2º. a) de la Ley del IVA que recoge el supuesto general de inversión del sujeto pasivo para las entregas de bienes que, localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto se realizan por un empresario no establecido y aclara que aunque la Ley del IVA no ha transpuesto de forma expresa el artículo 197 de la Directiva, este supuesto viene incluido con carácter general en el artículo 84 de la Ley.

De esta forma, determina la DGT que la medida de simplificación recogida en el artículo 141 de la Directiva, y transpuesta en el artículo 26.Tres de la Ley del IVA, pretende evitar la sujeción de la adquisición intracomunitaria

efectuada en un Estado miembro por un empresario no establecido ni registrado en el mismo, cuando los bienes van a serle transferidos desde otro Estado miembro en el que no se encuentra identificado y siempre que vayan a ser objeto de una entrega subsiguiente en un Estado miembro donde se declare exenta la adquisición intracomunitaria en virtud de una entrega interior en la que necesariamente aplique la inversión del sujeto pasivo.

Por lo tanto, la simplificación prevista para operaciones triangulares será de aplicación cuando el empresario que va a realizar la adquisición intracomunitaria de bienes exenta en destino no esté identificado a los efectos del IVA en el Estado miembro desde el que se expidan las mercancías.

Por lo tanto, en el supuesto de hecho analizado no será de aplicación la simplificación triangular en la medida en que la entidad consultante se encuentra identificada a efectos del IVA en Hungría, Estado miembro desde el que se envían las mercancías al territorio de aplicación del IVA, con independencia de que suministre un NIF otorgado por otro Estado.

Por último, la DGT plantea la posibilidad de que, si bien la exención prevista en el artículo 26.Tres de la Ley del IVA no sería de aplicación, sea de aplicación la exención prevista en el artículo 26.Cuatro de la Ley del IVA (transposición del artículo 140 de la Directiva) pues, a la vista de la información facilitada, la consultante no estaría establecida en el TAI pero sí en la Comunidad y, a priori, no realizaría en el TAI entregas de bienes sujetas al IVA distintas a las señaladas en el artículo 119.Dos de la Ley del IVA por lo que, de ser así, la adquisición intracomunitaria de bienes podría quedar exenta por aplicación del artículo 26.Cuatro de la Ley del IVA.

## **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0999-14, de 8 de abril de 2014.**

### *Instalación de antena de telefonía - Consideración como edificación.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la consideración como edificaciones a efectos de la Ley del IVA de las estaciones base de telefonía en el siguiente supuesto de hecho:

*“La mercantil consultante dedicada a la prestación de servicios de telecomunicaciones va a transmitir estaciones bases de telefonía, compuestas por un conjunto de elementos (una infraestructura formada, en su caso, por contenedores, vallas, estructura de soporte de antenas, instalaciones eléctricas, elementos de seguridad, etc., y el equipamiento de telecomunicaciones) anclados en el suelo o en la azotea de edificios”.*

En primer lugar, la DGT analiza lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley del IVA que establece el concepto de edificaciones.



En este sentido, dicho artículo señala que, en general, a los efectos de este IVA, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

No obstante, el apartado tercero de dicho artículo, exceptúa de su consideración como edificación, entre otras a aquellas obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

Con la intención de aclarar si la instalación de telefonía podría considerarse como construcción o rehabilitación de edificación o en su caso de urbanización de terrenos, la DGT cita una de sus resoluciones relativas a la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 84.uno.2º.f) de la Ley del IVA en que señala que la instalación de infraestructuras de redes de comunicaciones, en particular, las instalaciones de redes de fibra óptica y de telefonía móvil, que abarca la instalación de estaciones base, repetidores y estructuras canalizadas tienen la consideración de obras de urbanización.

Por lo tanto, concluye la DGT que, pese a que en sentido amplio pudieran tener la consideración de construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles susceptibles de utilización autónoma e independiente, de acuerdo con consideración como obras de urbanización, las antenas de telefonía quedarán expresamente excluidas de la calificación de edificación por el propio artículo 6.Tres de la Ley del IVA, con independencia de que su instalación se realice sobre el terreno o sobre la azotea de un edificio.

#### **10.Dirección General de Tributos. Contestación nº V1000-14, de 8 de abril de 2014.**

*Sujeción al Impuesto – Acuerdo transaccional por el que se cobra una cantidad a cambio de la solicitud de desistimiento de la acción judicial emprendida ante los órganos judiciales.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación en el IVA aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante interpuso una demanda penal por hurto contra el administrador, siendo condenado a pagar 357.258,08 Euros. La empresa ha llegado a un acuerdo transaccional con el administrador, mediante el cual aquél se compromete a pagar una indemnización de 180.000 Euros y la entidad renuncia a su derecho a apelar la sentencia.”*

La DGT comienza el análisis de esta consulta en base al artículo 4, apartado uno de la Ley del IVA que establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en

el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados o partícipes de las entidades que las realicen”.

Por otra parte, la DGT cita el artículo 78, apartado tres, 1º de la Ley del Impuesto establece que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado segundo de dicho precepto que, por su naturaleza o función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Una vez mencionados ambos artículos, la DGT analiza la posibilidad de considerar que en este caso existe una prestación de servicios que quedaría sujeta al Impuesto en base a los criterios fijados por el TJUE en dos sentencias en concreto.

En primer lugar la DGT analiza las conclusiones de la sentencia Mohr, que consideran que el compromiso de abandonar la producción lechera por parte de un agricultor que recibe por ello una indemnización no puede ser considerado como una prestación de servicios dado que no se da ningún consumo a efectos del IVA porque el compromiso del agricultor de abandonar la producción no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales ninguna ventaja que pueda permitir considerarles consumidores de un servicio sino que simplemente es una medida que actúa en base al interés general de promover el acuerdo funcionamiento del mercado lechero comunitario.

En segundo lugar la DGT analiza las conclusiones de la sentencia Landboden que establece que con carácter general, para determinar si existe una indemnización a efectos del IVA es preciso examinar si la cantidad abonada tiene por objeto;

- Resarcir al preceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio, en cuyo caso estaríamos ante una indemnización o,
- Si el importe recibido se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo en cuyo caso constituirían un hecho imponible del Impuesto.

Entiende el Tribunal que ante un desistimiento irrevocable pactado al que se compromete una entidad se asumen una serie de obligaciones especiales tales como efectuar la solicitud de desistimiento, renunciar a sus derechos y acciones legales futuras y, por tanto, la cantidad recibida ha de considerarse contraprestación de una prestación de servicios sujeta al Impuesto.

A raíz de esta jurisprudencia, entiende la DGT que, con el acuerdo suscrito, la entidad consultante asumirá una serie de obligaciones específicas tales como efectuar la solicitud de desistimiento ante los órganos judiciales o

renunciar a sus derechos en el futuro, obligándose, por tanto, a adoptar una cierta conducta a cambio de una contraprestación. Concluyéndose, de esta forma, que el importe percibido forma parte de la base imponible de una operación sujeta al IVA, debiéndose repercutir la cuota del IVA correspondiente mediante factura.

#### **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1092-14, de 15 de abril de 2014.**

*Exención entrega de terrenos exclusivamente destinados a parques o jardines – Cambio de calificación a suelo urbano de uso residencial.*

En dicha contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención de las entregas de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos regulada en el artículo 20.Uno.20º de la LIVA, en el siguiente supuesto de hecho: *“El Ayuntamiento consultante va a proceder a la expropiación de un terreno calificado de zona verde propiedad de una entidad mercantil. Con anterioridad al acto de ocupación de la finca, el consultante ha pactado con la propietaria el pago del justiprecio y los intereses de demora mediante plazos anuales, el último de los cuales está previsto en el momento de la ocupación de la finca.*

*El consultante ha iniciado una revisión del Plan General de Ordenación Urbana correspondiente contemplando la posibilidad de alterar la calificación de la finca que va a ser objeto de expropiación para pasar a ser calificada de suelo urbano de uso residencial.”.*

En relación con la aplicación de dicha exención, la DGT recuerda en primer lugar que la exención no se extiende a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Sobre la base de lo anterior, la DGT concluye que la mencionada exención pudiera ser aplicable al supuesto de hecho analizado en la medida de que se tratan de terrenos destinados exclusivamente a parques, jardines o viales públicos, que forman parte de un patrimonio afecto a una actividad empresarial. Por lo tanto, la DGT entiende que la operación se encuentra sujeta pero exenta del IVA.

Por otro lado, la DGT determina que, de acuerdo con la Ley de Expropiación Forzosa, la expropiación se devengaría a efectos del IVA en el momento del otorgamiento del acta de ocupación de la finca. No obstante, si con anterioridad a la ocupación se ha llevado a cabo el pago en concepto de justiprecio, dicho pago determinará el devengo del IVA correspondiente, ya que constituye el pago anticipado de la misma.

De acuerdo con lo anterior, debido a que en el momento del pago, el terreno objeto de expropiación iba destinado a zona verde, no se había repercutido cuota alguna por parte de la entidad transmitente.

Si con posterioridad al pago, pero antes de la ocupación de la finca, el terreno cambia de calificación de modo que su entrega debe entenderse sujeta y no exenta por ser calificado como suelo urbano, la entidad transmitente deberá proceder a la rectificación de la repercusión conforme al artículo 89 de la LIVA, emitiendo las correspondientes facturas rectificativas.

## **12. Dirección General de Tributos. Contestación nº 0008-14, de 21 de abril de 2014.**

*Modificación de base imponible – Créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas que sean total o parcialmente incobrables – Garantía de la deuda por entidad de factoring.*

La DGT se ha pronunciado en esta contestación no vinculante sobre la posibilidad de modificación de la base imponible del IVA en virtud de lo dispuesto por el artículo 80. Cuatro de la LIVA y el RIVA en su artículo 24, en atención a los hechos descritos como sigue: *“La entidad consultante, que se encuentra en una situación de precurso, tiene una deuda con una entidad que le prestó determinados servicios. De una parte de dicha deuda resulta acreedora una entidad de factoring con la cual la sociedad consultante ha negociado una quita del 30 por ciento, garantizando el resto mediante la constitución de una hipoteca sobre determinados bienes inmuebles.”*

Se le cuestiona a la DGT si la entidad que prestó los servicios a la consultante puede modificar la base imponible por impago al considerarse que las cantidades debidas se encuentran garantizadas a la entidad de factoring.

De acuerdo con el contenido de la consulta, un empresario o profesional que prestó determinados servicios a la entidad consultante ha cedido los derechos de crédito a una sociedad de factoring.

Señala la DGT que esta operación supone el nacimiento de dos situaciones jurídicas independientes. Por una parte, la propia transmisión del derecho de crédito y, por otra, la subrogación de la sociedad de factoring en la posición del empresario o profesional que prestó los servicios en relación con el crédito que adquiere.

En todo caso, la subrogación en la posición del empresario no modifica la situación del sujeto pasivo del IVA en relación con las operaciones sujetas al Impuesto cuyos créditos se transmiten.

En consecuencia, la transmisión de los créditos no puede modificar la relación jurídica tributaria de las operaciones sujetas al Impuesto ni, por tanto, la posición del sujeto pasivo en la referida relación tributaria. En este

sentido, el acreedor inicial, empresario o profesional que transmite los créditos, conservará todos los derechos y obligaciones que se derivan de su condición de sujeto pasivo de las operaciones, sin perjuicio de que la sociedad de factoring se subrogue en su posición frente al deudor (consultante) respecto de los créditos que adquiere.

Por tanto, resuelve la DGT que, en relación con los créditos transmitidos derivados de operaciones que hayan resultado total o parcialmente incobrables, se deduce lo siguiente:

1. La transmisión de créditos objeto de consulta origina dos situaciones jurídicas autónomas e independientes. Por una parte, la adquisición de un derecho de crédito por parte de una sociedad de factoring y, por otra, la subrogación en la posición del acreedor inicial frente al deudor en relación con los créditos que la componen, pero sin que la sociedad de factoring asuma la posición jurídica de sujeto pasivo respecto de la operación que originó el crédito que ha adquirido.
2. La modificación de la base imponible de los créditos transmitidos podrá ser realizada, única y exclusivamente, por el sujeto pasivo con cumplimiento de las condiciones señaladas en el artículo 80 de la Ley y su desarrollo reglamentario.
3. En este sentido, teniendo en cuenta que la sociedad de factoring no puede subrogarse en la posición del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de la que se deriva la base imponible que va a modificarse, la modificación sólo podrá ser realizada por ese sujeto pasivo del Impuesto que en el supuesto considerado es el acreedor inicial.
4. El cobro total o parcial por la sociedad de factoring de los créditos adquiridos no modifica la situación del deudor y acreedor inicial respecto de las bases imponibles que hubieran sido objeto de modificación a la baja. De esta forma, el acreedor inicial no deberá proceder a modificar al alza la base imponible del IVA cuando el deudor satisfaga su deuda.

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1133-14, de 22 de abril de 2014.**

*Supuestos de no sujeción – Transmisión parcial del patrimonio empresarial.*

A través de esta consulta, la DGT se pronuncia sobre las circunstancias que deben concurrir en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial para que ésta resulte no sujeta al IVA, en relación con el siguiente supuesto de hecho: *“La entidad consultante es titular de una licencia otorgada por una empresa suiza para la explotación en territorio de aplicación de restaurantes de comida rápida.*

*Dicha entidad tiene previsto la transmisión de seis restaurantes a otra entidad para su explotación; la transmisión incluirá los activos materiales necesarios para la explotación de la actividad, incluyendo el mobiliario, los empleados y el derecho de uso del local.”.*

La DGT comienza el desarrollo del análisis del supuesto de hecho y la argumentación de la contestación a partir de las conclusiones del TJUE con respecto al supuesto de no sujeción.

De dicha jurisprudencia se desprende 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, incorporeales 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 la venta de existencias.

Como ya ha venido manteniendo la DGT en anteriores contestaciones, para determinar la no sujeción en un supuesto determinado es necesario comprobar que los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

En el supuesto analizado, la DGT considera que cada uno de los restaurantes transmitidos pueden ser calificados como unidades de negocio autónomas pues incluyen activo, personal, inventario, contratos, acuerdos de franquicia y subrogación en los contratos de arrendamiento existentes.

#### **14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1153-14, de 25 de abril de 2014.**

##### *Supuestos de no sujeción – Transmisión parcial del patrimonio empresarial*

*La DGT analiza la posible aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la LIVA con respecto a una “escisión parcial de los activos, pasivos, derechos y obligaciones afectos a la actividad de diseño de muestrarios textiles que hasta la fecha viene elaborando la entidad consultante, así como de los medios materiales y humanos vinculados a la misma, y traspasarlos a una entidad de nueva creación. Por otro lado, la entidad consultante no transmitiría la totalidad de los inmuebles afectos a la actividad.*

*La entidad de nueva creación cedería en exclusiva durante un plazo de dos años a la entidad consultante, a cambio de un precio determinado, los derechos de explotación de los diseños de cada temporada”.*

La DGT, sobre la base de la jurisprudencia comunitaria al respecto, entiende que, en relación con el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.1º de la LIVA, de haberse determinado la necesidad de la transmisión de los bienes inmuebles de la entidad transmitente, ésta puede

sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad.

Consecuentemente, la no transmisión del bien inmueble en el que se desarrolla la actividad no impide la aplicación del supuesto de no sujeción, siempre que, de las características del contrato de cesión o arrendamiento, se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de su actividad.

Del escrito de consulta resulta que la entidad de nueva creación recibirá los medios materiales y humanos necesarios para la actividad de diseño, básicamente de muestrarios textiles, pero no se traspasarán las marcas y derechos en virtud de los cuales el consultante desarrollaba dicha actividad, ni tampoco el inmueble para desarrollar la actividad que se cederá en régimen de arrendamiento. Además, se dispone que los derechos de explotación de los diseños de la nueva entidad se cederán en exclusiva a la entidad consultante durante los dos siguientes años a cambio de un precio determinado.

En tales condiciones, establece la DGT que se puede considerar que existe una unidad económica autónoma siempre que los elementos traspasados a la entidad de nueva creación sean suficientes para el ejercicio de una actividad empresarial de forma autónoma.

Por el contrario y, de acuerdo con los criterios recogidos en la contestación de la DGT nº V3606-13, de 13 de diciembre de 2013, si la entidad transmitente conservara importantes facultades de gestión y explotación de la actividad empresarial en la adquirente, se entenderá que ésta última no actúa con autonomía suficiente y, en tal caso, los activos y pasivos transmitidos no constituirán una unidad económica autónoma en el sentido previsto en el apartado 1º del artículo 7 de la LIVA.

## **IV. World VAT News**

### **1. Canada - Filing of section 156 elections made between closely related persons.**

It was proposed in the 2014 Canadian Federal Budget that closely related entities that elect to have supplies made between them treated as being made for no consideration (and therefore not subject to sales tax) must file the section 156 election forms with the tax authorities.

## **2. Mexico - Authorization for joint export of vehicles and parts for certified car assemblers and IMMEX suppliers.**

On 8 May 2014, the Ministry of Finance published in the Mexican Official Gazette the 10<sup>th</sup> modification to the Foreign Trade Rules (FTR), according to which certified car assemblers and their suppliers (IMMEX companies) can apply via a common representative for authorization to carry out a common export operation, including the vehicle and incorporated parts.

For this authorization the authorities require:

- A description of the parts that will be incorporated,
- The process,
- The place or places where the process will take place; this cannot be the same as the automotive fiscal warehouse, and
- The agreement signed by both companies (which cannot be related parties).

This authorization will be valid for two years, provided the conditions are fulfilled. During this period, both companies may carry out customs procedures by presenting two export documents processed through the same broker; one for the export of the vehicle and one for the return of the goods temporarily imported by the IMMEX company.

Each of the companies will be liable to the customs authorities for their operations. This means that the assembler will be responsible for the vehicle, while the IMMEX company will remain responsible for the goods imported under the temporary regime to manufacture the parts incorporated in the vehicle.

## **3. United States - CBP clarifies that past acceptance does not equal 'established and uniform practice'.**

In a ruling issued on 3 February 2014 (HQ H15556), U.S. Customs and Border Protection (CBP) stated that prior acceptance of a product's tariff treatment by a single port for a single importer does not constitute a 'de facto established and uniform practice' with regard to the tariff treatment of the product, and thus, CBP may change its interpretation on the matter without the need to publish a public notice of the proposed change in interpretation.

In this case, the importer was the only party that imported the type of goods (embroidered fabric) into the U.S. using preferential tariff claims under the Dominican Republic-Central America-U.S. Free Trade Agreement (DR-CAFTA) 'short supply' provisions. In 2008, the Port of Newark investigated the DR-CAFTA claims, and ultimately agreed with the importer's classification and DR-CAFTA claims. The Port investigated the DR-CAFTA claims again in 2011, and found that the claims were not valid even though there was no material change in facts. The importer tried to argue that past acceptance of the DR-CAFTA claims by the Port, combined with the subsequent liquidation of 81 entries of the goods at the Port, was deemed



an 'established and uniform practice' requiring formal notification before any change in the treatment of the goods.

CBP, relying on *Siemens America, Inc. v. United States*, 2 CIT 136, (1981), which involved similar circumstances, found that there was insufficient evidence to support that a 'de facto established and uniform practice' existed, and affirmed the Port's finding that the importer's goods do not qualify for DR-CAFTA preferential tariff claims.

#### **4. United States - U.S. enhances restrictions on exports to Russia.**

On 28 April 2014, the U.S. Bureau of Industry and Security (BIS) announced additional restrictions on exports to Russia due to the ongoing concerns with Russia and the crisis in Ukraine.

BIS stated that it is denying all "pending applications for licenses to export or re-export any high technology item subject to the EAR [Export Administration Regulations] to Russia or occupied Crimea that contribute to Russia's military capabilities," and is "taking actions to revoke any existing export licenses which meet these conditions." BIS will evaluate all other pending applications and existing licenses to determine their impact on Russia's military capabilities.

BIS also added 13 companies to the Entity List, which requires a license for the export, re-export or other transfer of items subject to the EAR to the designated entities.

These new restrictions enhance the initial export control restrictions for Russia announced on 26 March 2014, which "placed a hold on the issuance of [all] licenses that would authorize the export or re-export of items to Russia until further notice."

#### **5. Uruguay - The use of certain means of payment will be entitled to a reduction of VAT.**

A law passed recently by the Uruguayan Government aims to extend access to financial services to the whole population, promote the use of electronic payments and encourage savings, and introduces a VAT reduction to support these aims. This was to apply from 1 September 2014; however, there is a bill in parliament that intends to change this date to 1 August 2014.

The current standard VAT rate is 22%, with a reduced rate of 10% applying to certain goods and services, and certain VAT-exemptions.

Under the law, there will be a 2% VAT reduction for sales of goods and services to final consumers where payment is made by way of debit card or other means of electronic payment according to a definition that is to be set by decree.

Another important feature of the law is that it authorizes the Executive Branch to increase the reduction for transactions that do not exceed approximately UYU 11,400. Furthermore, the new legislation authorizes a total VAT reduction where payments are made under special payment methods aimed at Social Plans.

**6. China - The VAT reform is extended to telecommunication services. New customs measures are introduced in Pilot FTZ. Bulletin issued on destruction and disposal of goods under Processing Trade Relief. Release of preferential duty rate under China-Swiss Free Trade Agreement.**

China's Ministry of Finance and State Administration of Taxation (SAT) announced on 30 April 2014 that telecommunication services will be included within the scope of the VAT reform as from 1 June 2014 (Caishui [2014] No. 43 (Circular 43)). Telecommunications services were subject to the Business Tax (BT) at a rate of 3%.

The highlights are as follows.

*Scope and rates*

Telecommunication service providers (both companies and individuals) in China will be subject to VAT at the following rates:

- Basic telecommunications: 11%, such as voice transmissions using fixed-line networks, mobile networks, satellites or internet; and the sale or lease of bandwidth.
- Value-added telecommunications: 6%, such as:
  - SMS/MMS or transmission of electronic data, as well as the application of such data, using fixed-line networks, mobile networks, satellites, internet or cable TV networks;
  - Internet access services; and
  - Receipt and delivery of satellite TV signals.

*Tax treatment under certain arrangements*

The general rules applying to the VAT reform (Circular 106) will continue to apply to telecoms VAT payers, with the following additional guidance provided in Circular 43:

- If the general VAT payer provides telecommunication services, as well as free goods such as SIM cards and telecoms terminal equipment (notably handsets) or other free telecoms services to the customer, it must separately account for each service and goods and allocate the price and additional charges (if any) to each component

to apply the VAT rates (i.e., 17% for goods, 11% for basic telecoms and 6% for value-added telecoms) for output VAT calculation purposes.

Telecom operators commonly bundle the provision of goods and services. Under the existing rules, the 'free supply' of items in a bundled package does not fall within the scope of BT or VAT. The VAT reform will make the treatment more complex and will increase the compliance burden on telecom providers.

- Telecom services provided by domestic parties to foreign entities will be exempt from VAT.
- A free supply of telecom services resulting from a customer's redemption of 'points' under a loyalty program will not be subject to VAT.
- By 31 December 2015, domestic entities that qualify as general VAT payers will be able to elect to apply the simplified taxing method (i.e., by multiplying the gross revenue by 3% without any input VAT credit) to calculate VAT payable for satellite transmission services of voices and electronic data/information.

#### *New customs measures introduced in Pilot FTZ*

China's General Administration of Customs (GAC) announced in a press conference on 22 April 2014 that 14 new customs measures are being implemented in the China (Shanghai) Pilot Free Trade Zone (Pilot FTZ). The measures aim to simplify and expedite the customs clearance process and already have been tested on a select group of enterprises in the Pilot FTZ.

The first tranche of the new rules were launched on or before 1 May 2014, with the remainder to be rolled out before 30 June.

Highlights of new customs measures are as follows.

#### *Measures to facilitate customs declarations*

- Optional import tax treatment for qualified products (to be implemented): for goods produced in the Pilot FTZ and then sold into the non-FTZ domestic market, relevant enterprises may choose to have the import customs duty determined by reference to the value of the finished goods or to the materials/components imported making up the goods. This measure will enable an enterprise to opt for treatment that best fits its business needs.
- Reducing logistics costs and/or improving the efficiency of customs, e.g.

- Goods will be allowed to enter the Pilot FTZ before the relevant customs declaration procedures are made (launched on 1 May);
- Import tax may be paid on a consolidated basis (to be implemented); and
- A work-order based e-system will be adopted by the customs authorities in the Pilot FTZ to facilitate the monitoring and management of bonded materials imported under the processing trade model (launched on 1 May).

*Measures to expand the functions of Pilot FTZ*

- Display of bonded goods outside Pilot FTZ (launched before 1 May)

Enterprises in the Pilot FTZ will be allowed to ship bonded goods outside the Pilot FTZ for display purposes, provided they pay a deposit to the customs authorities. The import taxes due on the goods may not have to be paid until after the goods have been sold. This measure will be especially attractive to enterprises dealing with high value goods, such as goods from auction houses and vehicles.

- Repair and maintenance services (launched on 1 May)

Previously, repair and maintenance services could be carried out in the Pilot FTZ (or similar bonded zones) only on products that originally had been manufactured in and exported from the zone. The new rules allow qualified Pilot FTZ enterprises to provide 'high-tech, high value-added, non-pollution' repair and maintenance services in the Pilot FTZ, irrespective of where the product was originally manufactured.

- Delivery of bonded goods for futures trading (launched before 1 May)

Bonded delivery services for futures trading will be provided throughout the Pilot FTZ and for all commodities listed on the Shanghai futures exchange. Previously, bonded delivery was limited to copper and aluminum in the Yangshan port area.

- Finance leasing (launched before 1 May)

Customs duty and import VAT under a finance leasing arrangement will be collected on an installment basis, subject to the review and approval of the customs authorities.

*Destruction and disposal of goods under Processing Trade Relief*

In April 2014, the GAC issued the 'Bulletin on Destruction and Disposal of Goods under Processing Trade Relief' (GAC Bulletin [2014] No. 33, (Bulletin 33)), which replaced the existing 'Bulletin on Abandon of Goods under Processing Trade Relief' (GAC Bulletin [2009] No.56 (Bulletin 56)), which was released on 31 August 2009.

Specifically:

- There is clarification of the documents required for the application for destruction and disposal of goods under Processing Trade Relief with the customs authorities.
- PTR enterprises should complete the declaration procedure within the validity period of the PTR handbook or the verification period of the e-handbook.
- There is clarification of the documents required for the verification procedure.

#### *Release of preferential duty rate under China-Swiss Free Trade Agreement*

Further to the China-Swiss Free Trade Agreement signed in July 2013, the China Tariff Committee under the State Council issued the preferential duty rate for the FTA, which will be effective from 1 July 2014. This preferential list includes 8277 items.

#### **7. India - Two court cases have decided on whether the supply and installation of lifts is to be treated as a works contract, and on the levy of service tax on restaurant services.**

##### *Supreme Court holds that supply and installation of lifts to be treated as works contract*

The Constitution Bench of the Supreme Court of India in the case of *Kone Elevators* has held that the supply and installation of a lift is a 'works contract' and not just a contract for 'sale' of goods.

The Supreme Court, in its earlier decision on the same matter, had held that a contract for the supply of a lift was to be constituted as a sale and the activities undertaken for installation were only incidental to the sale.

This decision was overruled by the Constitution Bench by observing that the contract was for a supply of goods as well as for the installation of a lift where a labour and service element was involved.

Thus, such a composite contract for supply and installation was to be treated as a works contract.

##### *Levy of service tax on restaurant services constitutionally valid*

The Bombay High Court in the case of *Indian Hotels and Restaurant Association* has observed that the levy of service tax on restaurant services is constitutionally valid.

The levy was challenged on the ground that a tax on the supply of food and drinks by a restaurant would attract VAT/sales tax and the authority to levy such tax is vested with the State Government. Thus, the Union Government did not have the authority to levy service tax on restaurant services.

The Court observed that when a restaurant renders a service to a person, there is a supply of goods (i.e., food and drinks) on which VAT/sales tax could be levied by the State Government. As such, service tax was not a tax on the sale of goods, but was a tax on the services rendered by such restaurant and, thus, it was held that the Union Government had the authority to levy service tax on the service component as a part of the restaurant services.

## **8. Japan - Changes proposed to taxation of cross-border digital supplies.**

In April 2014, the Japanese government launched a full-scale discussion on how to levy Japanese Consumption Tax (JCT) on digital products delivered from foreign suppliers.

For JCT purposes, the place of supply of services is where the services are physically performed. However, if the place of performance is not clear, the services are considered to take place at the office of the service provider. As a result, whether JCT is charged on the purchase of digital content varies depending on whether the supplier is a Japanese company or a foreign company. This inequality places Japanese suppliers at a significant disadvantage.

With the JCT rate raised from 5% to 8% in April 2014, and a further rise to 10% scheduled for October 2015, the price disparity between Japanese and foreign suppliers is expected to be even greater.

Against this backdrop, the government has started working on JCT revisions to apply tax to cross-border digital supplies and eliminate price disparity. The changes being contemplated include:

- Defining the supply of digital content (which, under the current rules, can be interpreted as either the provision of services or the lease of copyright) as the 'provision of services via telecommunications networks'; and
- Changing the place of supply of services when the location of the service provision is unclear, to where the service recipient is located.

If these changes are implemented, the distribution of digital products from overseas suppliers to Japanese customers will be subject to standard-rated JCT. Also, to ensure effective JCT collection, the government is considering

categorizing cross-border digital supplies into B2C transactions and B2B transactions, and treating them differently for JCT filing purposes:

- B2C transactions: foreign suppliers would be required to collect JCT from Japanese customers, and file and pay JCT through an appointed JCT representative.
- B2B transactions: a reverse charge mechanism would apply and Japanese recipients, instead of foreign suppliers, would be liable to account for output JCT on the transaction.

Amongst these proposed changes, a revision to the place of supply of services rules and the introduction of a reverse charge mechanism are particularly significant, since they could affect the JCT implications of traditional, non-digital transactions as well. The government announced that it would continue to discuss the specifics of the proposed regime, aiming to introduce it in 2015 tax reform.

## **9. Korea - Simplification of origin procedures under Korea-USA FTA.**

The Korea-USA FTA has been in force since March 2012, but claims for preferential tariff treatment under the FTA have been lower than expected due to stringent application of the origin procedures by the governing authorities.

On 25 April 2014, Korea and USA reached consensus to simplify the origin procedures under the FTA. Both countries agreed that preferential tariff treatment will be conferred for goods without further requiring supporting documents or imposing verification requirements if:

- The goods satisfy the rules of origin
- A certificate of origin can be obtained from the governing authorities for the goods
- The certificate of origin obtained is submitted as a proof of origin.

Companies will not be subject to written or on-site audit for the origin of their goods if they are able to obtain a certificate of origin.

The simplification of origin procedures is expected to increase utilization of preferential tariff treatment under this FTA, and contribute to the expansion of trade between the two countries.

## **10. Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan - Customs declaration of international transportation vehicles.**

Eurasian Economic Commission (EEC) Board Resolution No 48 dated 25 March 2014 has amended certain Customs Union Commission (CUC) resolutions regarding the customs clearance of international transportation vehicles – EEC Resolution No 422 dated 14 October 2010 and EEC Resolution No 511 dated 18 October 2010. The Resolution entered into force on 27 April 2014.

Amongst other amendments, customs declarations should now be filed for vehicles in the form of a document confirming the state registration and nationality of an international transportation vehicle and the passport or other identity document of the person completing customs formalities.

More detailed information on the resolution can be found on the official EEC website, <http://www.eurasiancommission.org/ru/Pages/default.aspx>

## **11. Denmark - There are a number of updates concerning VAT, including changes to the thresholds for VAT filing, the implementation of a domestic reverse charge for certain IT equipment, and an update on the 2015 place of supply changes.**

*Deduction for input VAT on hotel accommodation increased from 1 January 2014*

From 1 January 2014, the partial deduction of input VAT on expenses for hotel accommodation was increased from 50% to 75%.

The expense must be strictly related to the business' taxable activities. The invoice for accommodation has to specify the price for accommodation and the price for other supplies (e.g., breakfast) separately.

*Many companies previously filing VAT returns monthly now able to file quarterly*

From 1 January 2014, new limits apply to whether a business has to file VAT returns monthly, quarterly or half-yearly:



Small business	Revenue: DKK 0-5 million (EUR 0-0.67 million.)	Half-yearly VAT returns
Medium-sized business	Revenue: DKK 0-5 million (EUR 0-0.67 million.)	Quarterly VAT returns
Large business	Revenue: DKK 0-5 million (EUR 0-0.67 million.)	Monthly VAT returns

VAT registered companies can apply to the tax authorities for shorter periods, for example, half-yearly or quarterly, which can be advantageous for medium-sized export business whose input VAT exceeds their output VAT.

#### *Domestic reverse charge to apply to supply of certain IT equipment*

From 1 July 2014, the domestic reverse charge will apply to the supply of certain IT equipment (e.g., mobile phones, iPads, iPhones, and laptops) to other businesses.

The change affects both the purchaser of these products, which has to account for reverse charge VAT, and the provider. If the provider is primarily (more than 50%) selling these products to private consumers, the domestic reverse charge rule does not apply. The change has a particular impact on companies that are not VAT registered, because these companies will have to register in order to account for the VAT.

#### *Change in tax authorities' practice regarding payment fees for using debit or credit cards in web shops*

The tax authorities are applying a new VAT policy for web shops charging payment fees for using debit and credit cards.

Previously, such payment fees were considered free of VAT as a financial service. However, as a result of the new practice (which applies with retroactive effect from 23 January 2012), the payment fee is considered to be part of the main supply. If the payment fee relates to a supply that is subject to VAT, the payment fee will also be subject to VAT; and if the payment relates to a supply not subject to VAT, the payment fee is also not subject to VAT.

The change in practice is relevant for the many web shops charging payment fees.

### *2015 place of supply changes*

The change from 1 January 2015 in the place of supply rules under Directive 2006/112/EC (the Principal VAT Directive) for electronically supplied services, telecommunications, radio and television broadcasting, and radio delivered to a non-taxable person was passed in the Danish legislation on 27 May 2014.

The legislation implementing the EU rules consists of legislation and amendments to the VAT administrative act, the latter being part of the public hearings in May.

### *Services to be included in capital goods scheme*

According to draft legislation, from 1 July 2014, services will be included in the capital goods scheme rules for adjustments of VAT deductions, in accordance with Article 190 of the Principal VAT Directive.

The services included are those that have characteristics similar to those normally attributed to capital goods, including software and intellectual rights. The rules apply when the cost, excluding VAT, exceeds DKK 100,000 (EUR 13,500), whether it is the purchase or production cost. The adjustment period is five years for the services.

### *National Tax Tribunal settles dispute regarding customs debt on oil imports*

A focus on oil imports in Denmark by the tax authorities has shed its light on a case where the tax authorities, as seen in other Danish cases, have charged customs debt incorrectly.

The specific case involves a Danish storage operator holding a customs warehouse authorization, which had rented part of the oil storing premises to a Danish oil importer. Upon the import of oil, specific circumstances resulted in the oil being unlawfully introduced into the EU, cf. Article 202 (1) of the EC Customs Code.

Referring to Article 202 (3), 3. indent, the tax authorities claimed the storage operator to be the debtor of the approximately EUR 650,000 customs duty, even though the contract between the two parties specifically mentioned that the lessor under no circumstances should be regarded as importer of the goods. The tax authorities' reasoning was that by owning the premises where the oil was received and stored, and by holding the customs warehouse authorization, regardless of the lease, the storage operator should have known that the oil was unlawfully introduced into the EU.

Upon appeal to the National Tax Tribunal, the case was overturned in favor of the storage operator. Arguing that the storage operator had no legal or right of disposal of the goods at the time of the unlawful introduction, the

National Tax Tribunal ruled that the storage operator did not store the goods in accordance with Article 202 (3), 3. indent of the EC Customs Code, and therefore could not be considered as the debtor of the customs duty under the same article. The case was brought before the Tribunal by the company with the authorization from the authorities for the customs warehousing regime, but the agreements between this company and the owner of the goods is of a kind that legally is considered not as an agreement of the storing of goods, but a rental agreement of the premises.

## **12. European Union - Financial Transaction Tax discussed at ECOFIN meeting.**

**The press release issued in the wake of the May meeting of the Economic and Financial Affairs Council** confirmed that 10 of the 11 countries that were permitted to adopt the 'enhanced co-operation' process to adopt a Financial Transaction Tax (FTT) issued a joint statement confirming that relevant issues would continue to be examined by national experts. The statement recorded the intention of participating countries to work on a progressive implementation of the FTT, focusing initially on the taxation of shares and some derivatives.

It proposed that the first steps would be implemented at the latest on 1 January 2016.

## **13. Finland - Several measures are pending parliament's approval: extension of the scope of the reverse charge, the removal of low value consignment relief in certain circumstances, and the 2015 place of supply of services changes. A CJEU Advocate General's opinion has been released in a case on the VAT treatment of e-books.**

### *Reverse charge mechanism*

The Ministry of Finance has published a proposal to extend the scope of the reverse charge mechanism to domestic supplies of scrap metal and waste. If approved by the parliament, the reverse charge mechanism will apply to supplies of scrap and waste of, inter alia, ferrous metals, copper and nickel, with effect from 1 January 2015.

### *Removal of low value consignment relief*

The Ministry of Finance has published a proposal to remove the low value consignment relief (EUR 22) for imports of newspapers and magazines published once a week or less frequently. Further, the provision providing for the minimum payable import VAT amount of EUR 5 would not be applied to such imports. The purpose of the proposed change in VAT legislation is to prevent the circulation of newspapers and magazines via the Aland Islands, which do not belong to the EU tax area and, thus, have a third country

status. If approved by the parliament, the new rules would apply from 1 January 2015.

### *2015 place of supply changes*

The Ministry of Finance has published a proposal to implement the place of supply rules for telecommunications, broadcasting, and electronically supplied services in the Finnish VAT legislation with effect from 1 January 2015.

### *VAT on e-books*

Advocate General Paolo Mengozzi has delivered his opinion in the (anonymised) Finnish case of K OY, about the treatment of e-books in Finland.

The Advocate General seems to be suggesting that the Court of Justice of the European Union (CJEU) should find that EU law does not prohibit different treatments for paper books and their electronic equivalents (whether on CD, CD-Rom, USB memory stick or some other physical means of support). He does suggest, however, that the position might be different if paper books and their equivalents on some other carrier medium are seen by an 'average consumer' to meet the same needs. It is left to the national court to determine whether this is the case.

Advocate General Mengozzi goes on to suggest that it does not matter whether an e-book is intended to be read or to be listened to, whether there exists a printed book with the same content as a book or audiobook on another physical means of support, or that a book on a physical means of support other than paper can exploit technical features provided by that means of support, such as search functions.

## **14. Hungary - The CJEU has confirmed that the EU law provision for bad debt relief has 'direct effect'.**

The CJEU has gone straight to judgment in the Hungarian case of Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. about a claim for bad debt relief.

The company delivered rape seed to its customer, which did not pay for it or return it. The tax authorities took the view that since the company had been unable to recover the seed, the situation did not qualify as restoration of the original circumstances. Therefore, there had been a supply of it on which VAT was due, and the authorities refused to allow the VAT adjustment claimed by the company.

The CJEU decided that it is not contradictory to the Principal VAT Directive, if a national legislation does not include all of the possible circumstances in which VAT declarations should be adjusted as set out in Article 90 of the Principal VAT Directive. Additionally, the CJEU decided that the VAT

Directive had 'direct effect' and could be relied upon by taxpayers facing contrary national provisions, which could impose only limited restrictions on taxpayers' rights to adjust VAT declarations where there was total or partial non-payment. However, the applicability of the right to deduct VAT on this basis may be subject to formal requirements with regard to proving the fact that the consideration has not been paid.

## **15. Italy - News on excise duty and guidelines on filling in the SAD.**

### *Excise news*

Law No 23 dated 11 March 2014 has delegated to the government the review of the Italian excise code with the objective of simplifying requirements, rationalizing the excise duty rates, and merging or canceling particular provisions.

The government has also been delegated the power to introduce new provisions on energy and environmental taxation, mainly taking into account the emission content of energy products. In particular, these new rules are to be enacted in accordance with the rules arising from the proposal to amend EU Directive 2003/96/EC at the time it is approved, and the relevant new Directive will be implemented in Italy.

### *Guidelines on filling in the Single Administrative Document*

In a communication dated 27 February 2013, the Customs and Monopoly Agency listed the codes and information to be included in box 44 of the SAD (Additional information/Documents produced/Certificates and authorizations) to declare and identify phytosanitary certificates.

The payment of import VAT is suspended on goods released for free circulation in Italy and then consumed into another EU Member State. On 1 April 2014, the Customs and Monopoly Agency issued Note No 3540 R.U. clarifying for this purpose that the import shall be followed by a sale or an intra-EU transfer of the goods in another EU country, stating that guarantees are not required, and listing the codes and information to be included in SAD box 44 in such cases.

## **16. Kazakhstan - Temporary ban on the export of ferrous metal waste and scrap. Standards approved for state services provided by the Kazakhstan customs authorities. Rules for determining the country of origin of goods amended.**

### *Temporary ban on export of ferrous metal waste and scrap*

Kazakhstan Government Resolution No 373 dated 17 April 2014, which entered into force on 21 April 2014, has introduced a temporary ban on the export of ferrous metal waste and scrap (CN FEA CU code 7204), except for steel alloy waste and scrap, including stainless steel (CN FEA CU codes

7204 21100 0 and 7204 21900 0) and others (CN FEA CU code 7204 29 000 0) between 21 April and 30 June 2014.

#### *Standards for state services provided by Kazakhstan customs authorities*

Kazakhstan Government Resolution No 319 dated 4 April 2014, in accordance with the Law On State Services dated 15 April 2013, approved standards for state services provided by the Kazakhstan customs authorities, such as 'Preliminary decisions on the country of origin of goods to apply preferential and non-preferential treatment', 'Preliminary decisions on the classification of goods', 'Issuing acts of reconciliation regarding customs duties, taxes, customs fees and late payment interest' and many others. The Resolution entered into force at the end of 10 calendar days from the date of its first official publication.

#### *Rules for determining country of origin of goods*

Kazakhstan Government Resolution No 346 dated 11 April 2014, which entered into force from the day of its first official publication, has amended the Rules for determining the country of origin of goods; drafting and issuing certificates of appraisal for the origin of goods; and drafting, certifying and issuing certificates of origin for goods. The Resolution also amended a list of goods for which a list of conditions, production and technical operations are established (Appendix No 9), approved by Kazakhstan Government Resolution No 1647 dated 22 October 2009.

Among others, sufficient processing criteria include a change in the value of goods, when local content in the price of goods is at least 30% of the value of the finished goods under 'ex-works' conditions.

Appraisals of the origin of goods are carried out by travelling to their place of production.

For companies engaged in the mass production of goods for more than three years and if documents are presented proving the constancy of production techniques, the country of supply of raw materials (materials) and also the cost of raw materials and components in the last three years, certificates of appraisal for the origin of mass produced goods will be valid for three years. By the same token, 'CT-KZ' certificates of origin will be valid for 12 or 36 months from the date they are issued, depending on the validity period of an appraisal of origin.

In addition, commodity positions 1701, 7312 and 8474 32 000 have been added to the list of goods for which a list of conditions, production and technical operations are established.

## **17.Malta - The 2014 Budget Implementation Act has introduced a number of VAT changes.**

The Budget Measures Implementation Act, 2014, published on 29 April 2014, introduced a number of changes to the Maltese VAT Act. The changes fit within the government's policy to support economic activity by reducing administrative penalties and by avoiding businesses unnecessarily incurring interest because of unpaid amounts of VAT in respect of past VAT periods.

A brief summary of the two main changes follows.

### *Removal of 'short payment penalty'*

Article 38A of the VAT Act, which imposed an administrative penalty for default in the payment of VAT declared in a VAT return or any other form required to be submitted to the tax authorities (the so-called 'short payment penalty'), has been removed with effect from 1 January 2014.

In addition, where a VAT return is being submitted to the tax authorities without being accompanied by the relevant payment of the VAT due, such return is no longer deemed not to have been furnished.

### *Appropriation of payment*

With effect from 1 January 2014, payments made to the tax authorities are appropriated differently. The new rules are as follows:

- Where a VAT return or other form is timely submitted to the tax authorities and is accompanied by a payment, that payment is deemed to be made on account of the VAT payable on that VAT return or form;
- Where a VAT return or other form is timely submitted to the tax authorities and accompanied by a payment that does not, however, cover the full amount of the VAT declared to be payable therein, the taxpayer may, subject to conditions, pay the remaining amount of VAT in respect of that return/form by submitting to the tax authorities a declaration along with the payment, in which case the payment shall be deemed to be made on account of the VAT declared to be payable in the said return or form;
- All other payments made to the tax authorities are appropriated, firstly, to any interest due, subsequently, to any administrative penalties still payable and, lastly to any amounts of VAT due (provided that where VAT became due on more than one occasion, the payment shall be appropriated to that amount of VAT that became due at the earliest of those occasions before it is appropriated to the VAT that became due on subsequent occasions).

## **18. Poland - Further information on the new tax point rules. Advocate General's opinion on whether 'bought in' facilities may create a 'fixed establishment'.**

### *Tax point recognition on local supplies*

As covered in previous editions of this newsletter, from 1 January 2014 the tax point on local sales is detached from the invoice issuance date and is upon goods' delivery/service completion. To determine the time of goods delivery (when the economic ownership to the goods is transferred from the supplier to the purchaser), the tax authorities rely on, amongst others, the Incoterms applied. However, in practice some doubt has arisen as to how to determine the time of goods' delivery.

Recently, the Minister of Finance issued a ruling (in an individual case) on tax point recognition for local supplies. The case concerned a supplier who provided goods to its customers via courier, who was to deliver the goods to an agreed destination. The arrangements between the parties did not govern when exactly the economic ownership to the goods was transferred from the supplier to the purchaser. As a result, the authorities concluded that the parties had chosen to apply the general rules (based on civil law), under which the economic ownership is transferred from the seller to the buyer upon release of the goods to the courier.

The above ruling might be used by taxpayers as support when determining the time of goods delivery if no specific regulations are mentioned in the agreements.

Nevertheless, how to properly recognize the tax point on local sales in Poland is not always straightforward and requires analysis of each individual case.

### *'Empty' invoices issued before completion of supply of goods/provision of services*

According to the new VAT regulations in force from 1 January 2014, taxpayers must issue invoices no later than on the 15th of the month following the month when the supply of goods/provision of services took place. However, taxpayers are also allowed to issue invoices up to 30 days before the supply/provision of services. In practice, the regulations generate some problems for Polish taxpayers. In particular, there are no clear regulations to determine how taxpayers should behave if there is no supply (of goods/services) after the lapse of 30 days from the issuance of an invoice.

According to the unofficial position of the Ministry of Finance, in such cases, taxpayers should issue a correction invoice cancelling the original invoice (documenting the supply of goods/provision of services that did not take place). If a taxpayer fails to cancel such an invoice (called an 'empty' invoice) before the statutory deadline for filing the VAT return for the



reporting period of invoice issuance, the taxpayer must account for the VAT resulting from the invoice. The supply shall be documented with a new invoice upon its completion.

There is an exception to this rule if the supply would take place between the lapse of the 30 day deadline and the statutory deadline for filing the VAT return for the reporting period of invoice issuance – in such a case, the invoice is not considered to be an ‘empty’ one and the tax point is recognized upon completion of the goods delivery.

#### *‘Bought in’ facilities may create a ‘fixed establishment’*

Advocate General Julianne Kokott has delivered her opinion in the Polish case of *Welmory sp z.o.o.* The case is about an internet auction site operated by a Cypriot company using infrastructure located in Poland that belonged to *Welmory*.

The Polish tax authorities decided that the services supplied to the Cypriot company were subject to Polish VAT on the basis that through its relationship with *Welmory*, the Cypriot company had a fixed establishment in Poland at which those services were received.

The opinion suggests that although the Cypriot company would need to have ‘human and technical resources’ in Poland to be viewed as having an ‘establishment’ there, the provision of those resources by a third party (such as *Welmory*) may be sufficient, if the local infrastructure can be used as if it belonged to the offshore company.

#### **19. Portugal - Possible VAT rate increase from 2015.**

The government has announced that the standard VAT rate is likely to be increased from 23% to 23.25% as a sustainability measure for the public pension system.

It is predicted that this change will be to enter in force as of 1 January 2015

#### **20. Switzerland - Swiss Supreme Court decides on status of notice of assessment issued after VAT audit. The Swiss-China FTA will enter into force on 1 July 2014 as planned.**

##### *Swiss Supreme Court decision on notice of assessment issued after VAT audit*

The Swiss Supreme Court has ruled that the established practice of the Swiss Federal Tax Administration (SFTA) – VAT Department of considering a notice of assessment issued after a VAT audit to be a ruling without

verifying whether the circumstances of the specific case justify a ruling under Article 82 of the VAT Law is neither in line with the spirit of the new VAT Law nor with the principles of promptness, legal certainty and equal treatment between tax authorities and taxpayers.

According to the Swiss Supreme Court, a notice of assessment can only be considered a ruling in the presence of one of the following scenarios, which jeopardize tax collection (Article 82, VAT Law, 'SFTA rulings'):

- Extraordinary circumstances (such as a declaration of the taxpayer to immediately dispute the findings of the tax authorities);
- In case of fraudulent activities; and
- By acts in breach of good faith.

Consequently, in the absence of these specific circumstances, a notice of assessment is considered to be equivalent to a preliminary notice that only can have the status of a final ruling where there has been written and formal acceptance/acknowledgment or payment without reservation by the taxpayer.

In case of a dispute or when the taxpayer does not act at all, it is the responsibility of the SFTA to start proceedings in view of a ruling or recovery against the taxpayer.

Therefore, the Court held that the SFTA could not reject an objection by the taxpayer related to a notice of assessment for the year 2010 on the basis that the deadline had expired (as more than 30 days had passed after receipt by the taxpayer of the notice of assessment). The Court canceled the SFTA's rejection of the objection, but did not declare it invalid, which would have allowed similar decisions issued by the SFTA in the past to be challenged.

### *Swiss-China Free Trade Agreement to enter into force on 1 July 2014 as planned*

The Swiss Federal Department of Economic Affairs, Education and Research and the Swiss Customs Administration officially confirmed the entry into force of the FTA between Switzerland and China on 1 July 2014, as originally scheduled.

Signed on 6 July 2013, the agreement is the first of its kind between a nation of continental Europe and China. It will not only improve mutual access for both countries to each other's respective goods and services markets, but is also set to strengthen legal certainty with regard to the protection of intellectual property rights, also promoting cross-border investments.

### *Implications*

Goods originating in Switzerland may benefit from lower duty rates upon import into China. Goods originating in China may be eligible for improved access to the Swiss market, and eventually to the EU market (after sufficient processing in Switzerland).

#### *Next steps*

Swiss and Chinese exporters may assess whether their exports are eligible for the benefits of this new FTA: do their goods benefit from duty free market access in the country of destination; are these part of a transitional, multiple step, elimination scheme or are these, unfortunately, excluded from duty elimination?

In this respect, it is key to check whether the relevant goods meet the FTA's origin rules and criteria, as only originating goods are eligible for the new FTA's improved market access.

To demonstrate that these rules and criteria are met, and that the concerned goods qualify as originating (either in Switzerland or China), exporters will have to obtain a Certificate of Origin from their competent authorities (i.e., movement certificates EUR.1 for Swiss exporters) or, as an alternative, make use of a so-called Origin Declaration (e.g., declaration of origin on the invoice).

For the latter and under the Swiss-China FTA, only 'Approved Exporters' are entitled to validly support the preferential origin of the goods through submission of an Origin Declaration. Moreover, the text of the Origin Declaration differs from previous FTAs concluded by Switzerland, as well the requirement to print a unique Serial-No. (23 character long sequence) with each aforementioned declaration. Consequently, this could require adaptations to ERP systems in order to be compliant on 1 July 2014.

#### *China preferential duty rate*

The China Tariff Committee issued the preferential duty rate for the FTA, see the heading **Release of preferential duty rate under China-Swiss Free Trade Agreement**.

### **21. United Kingdom - CJEU dismisses UK's Financial Transaction Tax case.**

The CJEU has gone straight to judgment and dismissed the UK's application asking the Court to annul the decision of the Council of Ministers that permitted 11 Member States (Austria, Belgium, Estonia, France, Germany, Greece, Italy, Portugal, Slovenia, Slovakia and Spain) to use the EU's enhanced cooperation process to impose a Financial Transaction Tax (FTT). The UK's arguments that the outline design of the tax involved 'extra-territoriality' (since it is expected to affect businesses outside the 11

countries that plan to introduce it) and that it will impose costs on those Member States that do not implement it, were insufficient to convince the CJEU to annul the Council decision.

It concluded that these were issues relating to the implementation of FTT, rather than the decision to authorize the use of the enhanced cooperation process.

It follows that even though the UK's application was dismissed, this does not preclude the possibility of further litigation over the issues identified in the case if they are not addressed in the implementation process.

---

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

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

Atentamente,  
Deloitte Abogados

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

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

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

© 2014 Deloitte Abogados, S.L.