

**Deloitte.**

Abril 2014  
Boletín de IVA



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

# Índice de contenido

## I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 9 de febrero de 2014. Asunto C-33/13 (Jagiello).
2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de marzo de 2014. Nº de recurso 970/2011.
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Nº de recurso 1218/2011.
4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de marzo de 2014. Nº de recurso 2029/2011.
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 31 de marzo de 2014. Nº de recurso 1547/2013.
6. Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias. Sentencia de 24 de marzo de 2014. Nº de sentencia 245/2014.
7. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 12 de marzo de 2014. Nº de sentencia 177/2014.
8. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 25 de marzo de 2014. Nº de sentencia 322/2014.

## II. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1137/2012, de 20 de marzo de 2014.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2203/2012, de 20 de marzo de 2014.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0596-14, de 6 de marzo de 2014.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0599-14, de 6 de marzo de 2014.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0622-14, de 7 de marzo de 2014.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0626-14, de 7 de marzo de 2014.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0703-14, de 13 de marzo de 2014.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0706-14, de 13 de marzo de 2014.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0727-14, de 17 de marzo de 2014.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0795-14 y nº V0839-14, de 24 y 26 de marzo de 2014, respectivamente.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0861-14, de 28 de marzo de 2014.
12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0888-14, de 31 de marzo de 2014.
13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0890-14, de 31 de marzo de 2014.

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

1. Colombia - VAT treatment of bakery products
2. Mexico - VAT and excise tax certification
3. United States - CBP allows transaction value for early payment discounts on first sale
4. Uruguay - VAT reductions aiming at reducing inflation rates
5. China - Administrative measures for VAT invoices
6. Japan - Consumption tax raised for first time in 17 years
7. Malaysia
8. Belgium - VAT rate on electricity for residential consumers reduced to 6%
9. Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan - Modified import customs duty rates applicable to electric cars
10. Denmark - CJEU decides that management of defined contribution pension funds should be VAT exempt

- 11. European Union - European Commission issue Explanatory Notes for 2015 place of supply changes**
- 12. Italy - San Marino excluded from 'black list'**
- 13. Kazakhstan - Temporary ban on export of ferrous waste and scrap**
- 14. Luxembourg - Increase in VAT rates**
- 15. Malta - Changes to Commissioner's powers to allow for reduction of interest charged on non-payment of tax**
- 16. Poland - New regulations concerning VAT deduction for company cars**
- 17. Portugal - Deadline extended for software certification**
- 18. Russia - Amendments to VAT Chapter of Russian Tax Code**
- 19. Slovenia - Proposed changes to VAT legislation**
- 20. United Kingdom - UK Budget**

## I. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 6 de febrero de 2014. Asunto C-33/13, Marcin Jagiello contra Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi.

*Pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el destinatario de una entrega de bienes – Factura emitida a ese destinatario por una persona que no realiza realmente la entrega de bienes.*

El señor Marcin Jagiello es un empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya actividad económica es el transporte de mercancías y la venta de ropa. En el desarrollo de dicha actividad económica, ha comprado combustible y se ha deducido las cuotas del IVA soportado.

La Administración tributaria polaca deniega el derecho a la deducción de dichas cuotas, por considerar que las facturas que soportan la compra del combustible no reflejan las operaciones económicas realmente realizadas. En este sentido, la entidad Bogromil, sujeto pasivo del IVA y emisor de las facturas, hubiera estado involucrado en compraventas de carburante ilegal y hubiera emitido facturas en nombre del señor Kucharski, propietario y verdadero vendedor del carburante. De la contabilidad de Bogromil se desprende que no adquirió carburante por lo que la Administración Tributaria sostiene que no podía vender el combustible al señor Marcin Jagiello.

De acuerdo con lo anterior, se pregunta al Tribunal de Justicia de la Unión Europea si los artículos 4, 5 y 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la deducción de las cuotas del IVA soportado por un sujeto pasivo que ha pagado el Impuesto a su proveedor y ha afectado los productos adquiridos al desarrollo de su actividad económica por el motivo de que el emisor de la factura haya cometido irregularidades y fraudes y que por lo tanto no podía haber realizado la entrega de bienes.

El Tribunal señala que el concepto que el derecho a deducir es un derecho fundamental del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse.

En este sentido, el Tribunal considera que el hecho de que un bien no haya sido entregado por quien ha emitido la factura no es necesariamente la consecuencia de una ocultación fraudulenta del vendedor real. En caso de existir sospechas sobre la realidad de las operaciones efectuadas por Bogromil, pertenece a la Administración fiscal polaca determinar si Bogromil ha realizado o no operaciones fraudulentas.

En caso de existir fraudes o irregularidades cometidas por el emisor de la factura, la deducción de las cuotas del Impuesto podrá ser denegada al sujeto pasivo, únicamente si, en base a elementos objetivos y sin exigir al destinatario de la operación comprobaciones que no le corresponden, se

puede demostrar que el destinatario sabía o tenía que saber que la operación de que se trataba formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura, de acuerdo con la Sentencia Kittel de 6 julio de 2006, C-439/04 y C-440/04).

En el supuesto de hecho, Marcin Jagiello había obtenido del emisor de la factura confirmación de que este último era sujeto pasivo del impuesto. El Tribunal considera que el destinatario no podía saber que la operación de que se traba formaba parte de un fraude y considera que la Administración fiscal polaca no puede exigir al destinatario que pruebe que el emisor de la factura haya declarado la entrega de bienes y liquidado e ingresado el IVA al Tesoro Público para no denegarle la deducción del impuesto.

El Tribunal concluye que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se limite el derecho a la deducción de un sujeto pasivo por el motivo de que el emisor de la factura haya cometido irregularidades o fraudes, salvo cuando, en base a elementos objetivos y sin que se haya exigido al destinatario comprobaciones que no le corresponden, este último sabía o debía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura.

## **2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de marzo de 2014. Nº de recurso 970/2011.**

*Renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias – Requisito consistente en que el adquirente ha de tener derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de la edificación – Aplicación de la regla de prorata.*

La cuestión dirimida por el Tribunal Supremo en esta sentencia versa sobre los requisitos establecidos en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA para poder ejercitar válidamente la renuncia a la exención en las operaciones, en principio exentas, recogidas en los ordinales 20º, 21º y 22º del apartado Uno de dicho artículo 20 de la Ley del Impuesto. Más en concreto, la cuestión sometida a debate se centra en el cumplimiento o no del requisito consistente en que el adquirente ha de tener derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de una edificación.

Dicha controversia se plantea en un supuesto de hecho en que, mediante escritura pública de diciembre de 1995, una sociedad mercantil transmitió a otra entidad mercantil un cuerpo de edificios -situados en Málaga-, que constituían una explotación hotelera, habiendo la primera efectuado la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA (segundas y ulteriores entregas de edificaciones), en virtud de lo dispuesto en el indicado apartado Dos del artículo 20 de esa misma Ley, sometiendo, por tanto, la transmisión a la tributación por dicho Impuesto, en detrimento de su tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).

No estando de acuerdo con el sometimiento al IVA de la transmisión de las edificaciones, los órganos de Inspección de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía incoaron a la entidad adquirente Acta de disconformidad en relación con el ITP y AJD, modalidad TPO. A juicio de la Inspección, en la entidad adquirente no concurren las condiciones exigidas en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA para que la sociedad vendedora pudiera renunciar válidamente a la exención, pues, a pesar de que la entidad adquirente dedicaba el bien adquirido al ejercicio de su actividad habitual -servicios propios de la actividad hotelera-, por dicha actividad no tenía derecho a la deducción del 100% del IVA soportado en el momento de la adquisición, ya que en el ejercicio anterior a la adquisición (año 1994) esta última entidad realizó también operaciones de arrendamiento de viviendas, estando las mismas exentas del IVA. Conclusión que fue confirmada posteriormente tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía como por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

No estando conforme la entidad mercantil adquirente con dichas resoluciones, interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que fue estimado, argumentando, básicamente, que pueden considerarse actividades diferenciadas el arrendamiento de viviendas y el arrendamiento de un complejo hotelero.

Contra esta última sentencia, el Letrado de la Junta de Andalucía interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que, podemos ya avanzar, es estimado por el Alto Tribunal. Y lo estima esencialmente teniendo en cuenta las dos siguientes circunstancias:

1. Considera indiscutible que la entidad adquirente realizó, en el año anterior al de la adquisición de las edificaciones y junto con la actividad propia de la industria hotelera, operaciones consistentes en la prestación de servicios de arrendamiento de viviendas, si bien ambas actividades, a juicio del Alto tribunal, no constituyen sectores diferenciados de actividad.
2. A efectos de la renuncia a la exención, entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar dicho Impuesto permita su deducción íntegra. En este caso, continúa argumentando el Tribunal Supremo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición del complejo hotelero "*[...] fue el que prevaleció como definitivo para el año anterior, esto es, el ejercicio 1994, porcentaje que, atendiendo a las actividades desarrolladas por la mercantil, en ningún caso pudo ser del 100%*".

La conclusión alcanzada por el Alto Tribunal en esta sentencia merece que se resalten, a nuestro juicio, dos circunstancias:

La primera de ellas es que dicha conclusión alcanzada por el Tribunal hubiera debido de ser distinta si la entidad adquirente hubiese optado, en su momento, por la aplicación de la modalidad especial de la regla de prorrata.

La segunda circunstancia radica en que, en nuestra opinión, dicha conclusión pudiera entenderse que matiza la alcanzada por el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de junio de 2013 (número de recurso 4948/2011), y comentada en nuestro Boletín de IVA de agosto-septiembre de 2013. En esta última sentencia, la entidad recurrente argumentaba, respecto de la renuncia a la exención, que en el momento en que efectuó las adquisiciones de los terrenos, era cierta la comunicación que efectuó a la entidad transmitente de los mismos, ya que la prorrata provisionalmente aplicable en ese momento era del 100 por 100. Y, del tenor del artículo 105 de la Ley del IVA, cabe considerar que el legislador ha querido dotar de seguridad jurídica en el momento de aplicación de la renuncia a la exención respecto de las condiciones que, en ese momento, deben concurrir. No obstante, el Alto Tribunal concluyó en dicha sentencia que si bien, efectivamente, el artículo 105.Uno de la Ley del IVA establece para la aplicación de la prorrata del año un porcentaje provisional, que debe ser ajustado y corregido en la última declaración del Impuesto –practicando la consiguiente regularización de las deducciones que, en su caso, tuvieron carácter provisional-, ello no puede ser motivo, a juicio del Tribunal Supremo, para que un empresario o profesional, conocedor de que está en regla de prorrata, se pueda amparar *“en la provisionalidad de la condición de sujeto pasivo de pleno derecho a la deducción del ejercicio anterior para renunciar a la exención, vía artículo 20.Dos de la Ley del IVA, a sabiendas de que no es sujeto pasivo con derecho a la plena deducción”*.

### **3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de marzo de 2014. N° de recurso 1218/2011.**

*Adquisición de la condición de empresario o profesional – Actividad económica consistente en la urbanización de terrenos destinados a su venta.*

La problemática relativa a la adquisición de la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, cuando la actividad económica a desarrollar por una determinada persona es la urbanización de terrenos destinados a su venta, ha sido tratada por el Tribunal Supremo en esta sentencia.

Los hechos recogidos en la misma pueden sintetizarse de la siguiente manera: varias personas físicas son titulares en proindiviso de una serie de fincas, que anteriormente eran propiedad de una sociedad mercantil -en la que dichas personas eran empleadas-y que les fueron adjudicadas como pago de las indemnizaciones que les correspondían por despido. En febrero de 1999, la comunidad de bienes, conformada por dichas personas, transmitió a una sociedad mercantil el pleno dominio de las fincas, indicando en la escritura de compraventa que la comunidad de bienes había recibido de la compradora el IVA correspondiente a la transmisión.



Sin embargo, la Administración tributaria autonómica consideró que dicha transmisión estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), y no al IVA, porque se había realizado por quien no tenía la condición de empresario o profesional a efectos de este último impuesto, argumentando para ello que los vendedores se habían limitado a *"tramitar y obtener la recalificación de los terrenos, que pasaron de uso industrial a residencial, para su posterior venta, sin que hubiesen realizado una ejecución material de las obras de urbanización y sin que [...] hubiera tenido intención de realizarlas"*.

De los hechos descritos en la sentencia se desprende que a) la comunidad de bienes presentó declaración de alta de inicio de la actividad promotora sólo un año antes de la venta de los terrenos, que b) no presentó el alta en el epígrafe correspondiente del IAE, y que c) realizó diversas actuaciones ante la Administración Local para obtener la recalificación de las fincas que fueron transmitidas y la aprobación de un Plan Especial y de un Proyecto de Compensación.

La posición mantenida por la Administración tributaria autonómica, en cuanto a la no sujeción al IVA de la entrega de los terrenos y su tributación por TPO, fue respaldada, tanto en vía económico-administrativa (por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía y por el Tribunal Económico-Administrativo Central), como en vía contencioso-administrativa (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía).

Este último concluyó así debido a) a la presentación tardía de la declaración de alta en el inicio de la actividad económica, b) a la no tributación por IAE, y c) a que las actuaciones seguidas ante la Administración Local para obtener la recalificación de las fincas que fueron transmitidas no tienen *"[...] entidad suficiente para poder considerarlas como actuaciones dirigidas a la urbanización y parcelación de los terrenos [...], las cuales precisan, cuanto menos, de movimiento de terrenos por el promotor de ellos, lo que en el caso enjuicado no se acredita que haya sucedido, razón por la cual no puede entenderse que la comunidad de bienes vendedora se haya dedicado a la actividad empresarial de promoción de terrenos en los términos en que queda recogida en el artículo 5.Uno, letra d) de la Ley 37/1992 del IVA"*.

No estando de acuerdo la sociedad mercantil adquirente de las fincas con dicha conclusión, presentó recurso de casación argumentando, fundamentalmente, que *"la realización de actividades preparatorias (servicios profesionales de arquitectos y abogados para gestionar la recalificación urbanística) constituye una actividad empresarial siempre que en dichas actividades concurren elementos objetivos suficientemente contrastables de su destino empresarial [...]"*.

De esta forma, la cuestión que se suscita ante el Alto Tribunal se centra en determinar si la comunidad de bienes tenía o no la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

En esta sentencia, el Alto Tribunal desestima el recurso de casación interpuesto, aduciendo que la sociedad mercantil recurrente no presentó argumento ni prueba alguna que permita desvirtuar las afirmaciones realizadas en la sentencia de instancia impugnada, por lo que en realidad lo que pretende esta última es que el Tribunal proceda a una nueva valoración de los hechos que condujeron a la sala de instancia a negar el carácter de empresario a la comunidad de bienes transmitente, posibilidad que, en principio, queda vedada al recurso de casación.

Más allá de la resolución del caso particular planteado en esta sentencia, en nuestra opinión, es ciertamente relevante algunas manifestaciones realizadas, con carácter general, por el Alto Tribunal en las que manifiesta expresamente que, en aquellas situaciones en las que los terrenos no se encuentren en curso de urbanización, *"el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos administrativos. Sólo de esta forma se convierte en urbanizador a los efectos del artículo 5.Uno.d) de la LIVA"*. Es decir, cabría entender que el Tribunal Supremo opta por realizar una interpretación conjunta de los artículos 5.Uno.d) y 20.Uno.2º, ambos de la Ley del IVA, al considerar que los titulares de los terrenos sólo se convierten en urbanizadores desde el momento en que sufragan los gastos destinados a la transformación física de los terrenos, no pudiendo adquirir dicha condición con anterioridad.

Esta interpretación, a nuestro juicio, es ciertamente cuestionable al no tener en cuenta, en ningún momento, lo establecido en el tercer párrafo del artículo 5.Dos de la Ley del IVA, que señala que *"a efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA"*.

Es decir, la Ley del IVA otorga la condición de empresario, en los casos específicos de quienes vayan a realizar la urbanización de terrenos para su posterior venta, desde el momento en que una persona realice la adquisición de bienes o servicios -por ejemplo, la adquisición del terreno que será objeto de urbanización- con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la citada actividad empresarial. Así, desde el mismo momento en que dicha persona realice tales adquisiciones de bienes o servicios, con la intención de destinarlos al desarrollo de la actividad empresarial de urbanización de terrenos, debiera tener la condición de empresario a efectos del IVA, siendo, en nuestra opinión, una cuestión distinta, y no debiendo afectar a la determinación de la adquisición

de la condición de empresario, el hecho de que dichos terrenos adquiridos estén o no en curso de urbanización. Esto último será relevante respecto de la aplicación, en su caso, de la exención del Impuesto establecida en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto para las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, pero, a nuestro juicio, no debiera tenerla a efectos de determinar el momento preciso en que se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA, momento que, insistimos, de acuerdo con lo previsto en el citado tercer párrafo del artículo 5.Dos de la Ley del IVA, no es otro sino desde el mismo instante en que se adquieren bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades de urbanización.

#### **4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de marzo de 2014. Nº de recurso 2029/2011.**

*Exención por transmisión de mercancías intracomunitarias - Falta de acreditación del transporte – Necesidad de constatar la salida efectiva de los bienes del territorio de aplicación del Impuesto con destino a otro Estado Miembro y con ocasión de la venta realizada por quién pretende aplicar la exención en el IVA.*

La posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 25.Uno.a) de la Ley del IVA ha sido el objeto de análisis de esta sentencia por parte del Tribunal Supremo, en relación con la necesidad de acreditar el transporte efectivo de los bienes con destino a otro Estado Miembro.

La entidad recurrente declaró en el ejercicio 2003 entregas intracomunitarias de vehículos usados a una sociedad británica, calificándolas como operaciones exentas del IVA, por considerarlas entregas de bienes con destino inmediato a otros Estados Miembros.

La Inspección consideró que si bien los bienes efectivamente habían abandonado el territorio de aplicación del Impuesto, dichas salidas eran causadas por las ventas posteriores de dichos vehículos efectuadas por la compañía británica y no por las ventas realizadas en favor de esta última por la entidad recurrente.

La sentencia impugnada en casación por la recurrente fundamentaba el no aplicar la exención en este mismo argumento expuesto por la Inspección y compartido por el TEAC. En este sentido, considera la sala de instancia que la documentación aportada por la recurrente como justificativa de la salida de los vehículos no acredita que dicha salida haya sido consecuencia de la venta realizada en favor de la compañía británica. Así, no se consideran válidos los siguientes documentos:

- Historial de baja en cuanto a la matriculación de los vehículos en la Dirección General de Tráfico, por cuanto este documento no acredita que la salida de los vehículos se produce como consecuencia de esa

venta sino sólo que su destino es intracomunitario ya que este no puede volver a circular por territorio nacional.

- Modelos 568 de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio, que tampoco se considera suficiente por cuanto el documento entre otros que debe presentarse con esa solicitud es el certificado de baja del vehículo sellado por Tráfico, que no acredita que la salida del territorio nacional se produzca concretamente por esa venta de la recurrente a la compañía británica.
- Certificados del comprador, que no acreditan que como consecuencia de esa venta los vehículos han sido trasladados fuera de España con destino a un País Comunitario sino que han sido trasladados fuera de España pero no se sabe si ha sido como consecuencia de esa venta.
- Cartas de porte (CMRs) donde no se encuentra la firma del destinatario.
- Documentos emitidos por la sociedad propietaria de las campas donde se almacenan los coches y se entregan a la sociedad británica pero donde bien se desconoce cuál es el destinatario de los vehículos o bien no se indica cual es el destino de la mercancía.

La entidad recurrente interpuso recurso de casación ante la sentencia de la Audiencia Nacional, articulando distintos motivos de casación. En este sentido, se alega la validez de los documentos aportados como justificativos del transporte de las mercancías del territorio español de aplicación del IVA con destino a otros Estados Miembro. Asimismo, razona que la asignación de un número de identificación individual a un determinado operador intracomunitario (como el del receptor de los vehículos transmitidos) permite identificar al Estado Miembro que lo ha asignado, lo que supone que tal otro Estado acepta la ficción legal de que se han realizado en su territorio las adquisiciones intracomunitarias, cualquiera que sea el lugar de llegada de la expedición o transporte de los bienes y la consiguiente aplicación de la exención en el IVA. Considera del mismo modo la recurrente que la inaplicación de dicha exención quiebra el principio de neutralidad fiscal, cuyo cumplimiento exige que esta se conceda si se cumplen los requisitos materiales, aún cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Con el fin de resolver la cuestión y los motivos de casación articulados por la entidad recurrente, el Alto Tribunal analiza su propia jurisprudencia en relación con requisitos precisos para aplicar la exención en las entregas comunitarias (entre otras, sentencias de 28 de Enero y 12 de Noviembre de 2010, 7 de marzo y 5 de mayo de 2011, 23 de marzo y 12 de Diciembre de 2012), así como la propia jurisprudencia comunitaria en que dichas sentencias se basan (entre otras, sentencia del 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, asunto C-409/04 y sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, asunto C-146/05).

En este sentido, el Alto Tribunal comparte los motivos de la sala de instancia para considerar que la documentación aportada por la recurrente, si bien puede resultar suficiente para probar la salida de las mercancías del territorio español de aplicación del IVA con destino a otros Estados Miembro (aspecto pacífico, no discutido por la sala de instancia ni por la Inspección), resulta insuficiente para justificar que dicha salida se produzca con ocasión de la venta realizada por la recurrente en favor de la entidad británica.

Del mismo modo, considera el Tribunal Supremo que no basta para acogerse a esta exención en el IVA el constatar la condición de operador comunitario del cliente a la hora de contratar la entrega de los vehículos para su comercialización en otros países de la Unión Europea, sino además la constancia de la salida efectiva de los bienes vendidos del territorio de aplicación del Impuesto, requisito que se considera incumplido en el presente caso.

Por último, considera el Alto Tribunal que no existe quiebra del principio de neutralidad fiscal como consecuencia de exigir que se pruebe el transporte de las mercancías con motivo de la venta de vehículos en cuestión para poder aplicar la exención, toda vez que el transporte constituye un requisito esencial de cualquier operación intracomunitaria, cuya acreditación resulta necesaria, habiéndose producido en este caso una falta de dicha acreditación respecto del cumplimiento de los requisitos exigidos.

Con base en estos argumentos, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la recurrente.

Esta sentencia recoge, en nuestra opinión, toda la problemática existente en cuanto al tratamiento en el IVA de las denominadas “operaciones intracomunitarias en cadena”, en las que acontecen dos o más entregas sucesivas de un mismo bien, pero efectuándose una única expedición o transporte de la mercancía desde un Estado Miembro a otro.

En estos casos, y siguiendo la jurisprudencia comunitaria, el transporte de la mercancía sólo puede vincularse a una de las entregas de bienes, siendo ésta en principio la única operación que estará exenta del IVA en el país de salida en concepto de entrega intracomunitaria de bienes. La determinación de dicha vinculación no es, en muchos casos, una cuestión sencilla, complejidad que se acentúa cuando el transporte no corre por cuenta ni del proveedor inicial de los bienes ni del último adquirente, sino que corre por cuenta de alguno de los adquirentes que intermedian en la cadena de operaciones de compraventas. Siendo éste precisamente el supuesto que aborda el Alto Tribunal en esta sentencia, ya que el transporte de los vehículos corría a cargo de la compañía británica, que ocupaba la posición de comprador en la primera entrega y de vendedor en la segunda.

A estos efectos, debe traerse a colación la sentencia del TJUE de 16 de diciembre de 2010, Asunto C-430/09, Euro Tyre, en la que el Tribunal completa su jurisprudencia ya existente respecto del principio ya comentado

de que, cuando existen dos o más entregas sucesivas de un mismo bien, que dan lugar a un único transporte de éste desde un Estado a otro de la UE, dicho transporte sólo puede vincularse a una de tales entregas, de manera que sólo la entrega a la que el transporte se vincule resultará exenta del IVA en el país de salida en concepto de entrega intracomunitaria de bienes.

En esta sentencia de 16 de diciembre de 2010, el TJUE da respuesta a la cuestión del criterio a utilizar para determinar a cuál de las distintas entregas debe imputarse o vincularse el único transporte existente, cuando el mismo es efectuado por el empresario –o es efectuado por cuenta del empresario– que ocupa la posición de comprador en la primera entrega y de vendedor en la segunda.

Pues bien, considera el TJUE que, en estos casos, cuando además resulte que (i) el poder de transmisión de los bienes correspondiente a la primera entrega se efectúe en el Estado Miembro de salida, que (ii) el adquirente de dicha entrega comunique al transmitente su número de identificación a efectos del IVA en el Estado Miembro de llegada y su intención de transportar los bienes hasta este último, y que (iii) el poder de transmisión de los bienes correspondiente a la segunda entrega se efectúe en el Estado Miembro de llegada de las mercancías, habrá de considerarse entonces que el único transporte de los bienes está vinculado a la primera entrega y será, por tanto, ésta la que tenga la consideración de entrega intracomunitaria de bienes, exenta del IVA.

#### **5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 31 de marzo de 2014. Nº de recurso 1547/2013.**

*Devolución del IVA - Cómputo del “dies a quo” para el cálculo de los intereses de demora en el caso de presentación de la solicitud de devolución ante Administración no competente.*

El asunto sobre el que versa esta sentencia del Alto Tribunal radica en la liquidación de intereses de demora con motivo de la solicitud de devolución de cuotas IVA soportadas en exceso y, en particular, sobre la determinación del día inicial (dies a quo) para el cálculo de dichos intereses, en el caso de que la autoliquidación del Impuesto correspondiente se hubiera presentado inicialmente ante una Administración que no era competente para resolver sobre la citada solicitud, por motivos de competencias territoriales.

Es decir, la mercantil recurrente presentó la autoliquidación del IVA a través de la que se procedió a solicitar la devolución de determinadas cuotas del Impuesto ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 29 de enero de 2002. Posteriormente, con fecha 7 de noviembre de 2002 dicha Administración remitió las actuaciones a la Diputación Foral de Bizkaia, competente para resolver dicha solicitud.

Así, se debate en esta sentencia si el dies a quo para el cálculo de los correspondientes intereses de demora debe ser el día siguiente a aquel en el que transcurrió el plazo de seis meses previsto en la normativa desde que se solicitó la devolución (tesis de la recurrente) o si ha de ser al día siguiente a dicho período de seis meses desde que se remitieron las actuaciones a la Diputación Foral de Bizkaia (tesis de la Administración y del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco).

La recurrente basa su razonamiento en el principio de neutralidad que rige el IVA, citando para ello diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del propio Tribunal Supremo. Concluye así que, para que dicha neutralidad sea plena, el margen de manobra que las directivas comunitarias conceden a los Estados miembros a la hora de establecer los modos de devolución del IVA soportado no puede permitir a dichos Estados hacer recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del tributo.

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco basa su posición en que las normas que disciplinan el IVA no habilitan a gestionar el impuesto ante una Administración distinta de la competente, unido al hecho de que la demora que determina la liquidación de intereses debe estar originada en una causa imputable a la propia Administración y que la normativa del País Vasco en la materia dispone que los sujetos pasivos han de presentar sus declaraciones-liquidaciones ante la Administración competente, ya que la actuación de los particulares ante una Administración distinta de la competente no produce efectos.

A juicio del Alto Tribunal y con base en jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (entre otras, sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, asunto C-268/83, sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, asunto C-50/87, sentencia de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, asunto C-37/96, sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, etc.), rebasa los parámetros que derivan de esa jurisprudencia añadir al lapso temporal de seis meses previsto en la normativa nacional del IVA *“el tiempo perdido por las dudas, derivadas del reparto constitucional de competencias tributarias en el sistema jurídico doméstico, sobre cuál era la Administración competente para recibir la autoliquidación del impuesto sobre el valor añadido en la que se solicitaba la devolución y proceder a su realización”*.

Así, señala el Tribunal que *“No se puede cargar al sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido con las consecuencias financieras desfavorables del debate jurídico sobre la Administración obligada a la devolución del impuesto soportado en exceso sobre el devengado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria o la Hacienda Foral vizcaína, aunque fuera él quien lo suscitara”*.

Añade el Alto Tribunal que *“Si así se hiciera, se estaría desconociendo que la exigencia de intereses en la devolución del impuesto sobre el valor añadido no quiere retribuir el comportamiento moroso de la Administración, sino compensar al sujeto pasivo por la indisponibilidad temporal de las*

*sumas correspondientes, lo que hace irrelevante que el retraso no haya sido causado por la Administración tributaria que a la postre era competente para recibir la autoliquidación con resultado a devolver y, en su caso, satisfacer la devolución solicitada”.*

*“No se debe olvidar que el pago de intereses en estos supuestos de devolución del exceso de las cuotas soportadas deducibles sobre las devengadas constituye una herramienta al servicio de la neutralidad que debe presidir el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, olvido en el que incide la solución patrocinada por la sentencia impugnada, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo las consecuencias financieras de un retraso causado por el debate en la determinación de la Administración obligada al reintegro (...)”.*

De acuerdo con lo anterior, estima el Tribunal el presente recurso de casación, anulando la liquidación dictada en lo relativo a los intereses de demora.

## **6. Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias. Sentencia de 24 de marzo de 2014. N° de sentencia 245/2014.**

*Bienes adquiridos afectos al desarrollo de la actividad profesional o empresarial – Denegación de la posibilidad de renuncia de la exención del IVA.*

En esta sentencia la recurrente impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, considerando que conforme a lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 20 de la LIVA la exención del artículo 20.Uno.22º (relativa a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación), puede ser objeto de renuncia, no estando así sujeta la compraventa efectuada al ITP y AJD, y resultando así posible la repercusión del IVA al adquirente y la deducción correspondiente por parte de éste. Por otra parte, también se señala que la recurrente desconocía el destino que la vendedora había dado al inmueble y que en el convencimiento de su afectación a una actividad empresarial procedió a aplicar la exención.

El tribunal señala que del contenido del expediente administrativo se deduce con suficiente claridad que el inmueble objeto de transmisión no estaba afecto a actividad empresarial alguna y que la exención aplicable, en consecuencia, sería la del art. 20.Uno. 25 de la Ley del IVA (referente a las entregas de bienes cuya afectación hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente) que no resulta renunciabile, por lo que, con independencia de cuál hubiera podido ser la creencia de la recurrente en relación con la realidad de aquella afectación, en este aspecto el recurso debe ser desestimado.



Concluye el tribunal que en el supuesto enjuiciado, el inmueble objeto de transmisión no se encontraba afecto a actividad empresarial alguna, y por tanto, la exención aplicable es la del artículo 25 de la Ley del IVA, exención que no resulta renunciable.

**7. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 12 de marzo de 2014. Nº de sentencia 177/2014.**

*Denegación del derecho a la deducción del IVA soportado por no encontrarse los bienes adquiridos afectos al desarrollo de la actividad profesional o empresarial – Falta de prueba de la recurrente.*

En esta sentencia se discute sobre la procedencia de la denegación del derecho a deducción del IVA soportado por la entrega a cuenta realizada por la compra de una nave industrial. El recurrente adquirió para su sociedad de gananciales una finca sin llegar a ejercer actividad empresarial alguna, dado que le resultó imposible solicitar licencia de apertura del local a causa de que el Ayuntamiento no había recepcionado las obras de urbanización del plan parcial correspondiente. No obstante por dicha entrega se había deducido el IVA correspondiente y se había solicitado su devolución.

La Administración consideró no procedente dicha deducción debido a que el bien no estaba afecto a la actividad (situación que reconoció el recurrente ante la inspección alegando que no le había sido posible solicitar licencia de apertura ni ejercer actividad alguna), dado que ni siquiera constaba la presentación de la declaración censal manifestando dicha afectación.

El Tribunal considera que no procede la deducción del IVA puesto que no cumple con los requisitos del artículo 95.3 de la Ley del IVA, en el que se establece que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. A su vez, el tribunal hace referencia a la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 10 de mayo de 2006, que establece que son deducibles las cuotas soportadas siempre que pueda acreditarse la intención confirmada por elementos objetivos de que los bienes adquiridos iban a destinarse al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta del Impuesto aun cuando, a posteriori, no sea posible dicha afectación por causas ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. No obstante, el tribunal entiende que en el presente caso no se ha aportado elemento objetivo alguno de que se vaya a desarrollar una actividad sujeta y no exenta.

Concluye el tribunal que la falta de pruebas que justifiquen la afectación real del inmueble, así como la falta de distribución interior para su mejor uso, no permite desvirtuar la interpretación realizada por la Administración.

**8. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 25 de marzo de 2014. Nº de sentencia 322/2014.**

*Denegación del derecho a la devolución de ingresos indebidos por IVA indebidamente repercutido – Devolución procedente al sujeto que efectivamente haya soportado la repercusión.*

En esta sentencia se discute sobre la procedencia de la solicitud de devolución, así como de la devolución propiamente, de ingresos indebidos por parte de un abogado, en relación con las cuotas de IVA indebidamente repercutidas a un despacho profesional, cuando por sentencia del Juzgado de lo Social la relación que originó dicha repercusión es considerada laboral en vez de mercantil (contrato mercantil nulo por inexistente).

La Administración Tributaria entiende que no procede la pretensión debido a que las operaciones de prestaciones de servicios han sido consideradas inexistentes por la mencionada sentencia, al existir una relación laboral y no mercantil. Por ello considera que no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sino que se trata de uno de los supuestos de modificación de la base imponible regulado el artículo 80. Dos de la Ley del IVA. Por tanto, entiende que debe solicitarse la regularización de las cuotas repercutidas mediante las declaraciones/liquidaciones correspondientes, pues la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada.

El Tribunal Superior de Justicia entiende, sin embargo, que el derecho a solicitar la devolución no se puede confundir con el derecho a obtener la devolución, ya que este último derecho corresponde, cuando se elige el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a la persona que haya soportado la repercusión, realidad que no sufre alteración cuando el sujeto pasivo opta por la rectificación mediante la oportuna declaración-liquidación, pues en tal caso debe reintegrar la cuotas repercutidas al destinatario de la operación.

Concluye el tribunal que la denegación al actor de la devolución solicitada es conforme a derecho por no ser el actor quien debe solicitar la devolución de las cuotas indebidamente satisfechas.

## II. Doctrina Administrativa.

### 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 1137/2012, de 20 de marzo de 2014.

*Entrega de bienes – Adjudicación por un ente público de un derecho real de superficie para la construcción y explotación por un período de 20 años de un centro de mayores, revirtiendo el centro al ente público al finalizar dicho plazo – El superficiario se compromete, una vez construido el centro, a cederlo en arrendamiento al ente público propietario de los terrenos durante el plazo a que se extiende el derecho de superficie.*

En el caso planteado, la entidad recurrente (Ente público) ha solicitado la rectificación de autoliquidación presentada por haberle sido indebidamente repercutidas cuotas de IVA derivadas del arrendamiento de unas edificaciones, situadas en un terreno sobre el que dicho Ente público había constituido previamente un derecho de superficie en favor del arrendador de las mismas (sociedad mercantil).

El TEAC analiza la procedencia o improcedencia de la repercusión de las citadas cuotas del IVA, pronunciándose posteriormente sobre si el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación es ajustado a Derecho y estableciendo quién debe soportar la carga de la prueba de los requisitos necesarios para determinar si el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

En primer lugar, el TEAC alude al concepto de derecho de superficie, definiéndolo como “*un derecho real limitado que permite a su titular construir sobre o debajo de suelo ajeno, obteniendo la propiedad temporal de lo edificado ya que expirado el plazo por el que se constituyó lo edificado o plantado debe revertir al propietario del suelo*”.

En el supuesto contemplado en la resolución, el concedente del derecho de superficie o propietario del suelo, una vez terminada la construcción del edificio, pasa a ser el arrendatario de la edificación hasta el momento de la reversión, cuando adquiere la condición de propietario. La Sala determina que se trata de un negocio jurídico atípico, en el que el concedente del derecho de superficie disfruta de las facultades de uso y disfrute sobre lo edificado por el superficiario hasta el momento de la reversión.

El artículo 8.Dos.5 de la LIVA establece que se considerarán entregas de bienes “*Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.*

*A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y,*

*en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes”.*

En atención a lo expuesto, el TEAC determina que en este caso existe un contrato asimilable al de arrendamiento-venta, al transmitirse el poder de disposición sobre un bien, ya que una vez que el superficiario termina la construcción del edificio, cede la facultad de usar y disponer del mismo en virtud del contrato de arrendamiento, sin intención de recuperar dicho poder de disposición, ya que al término del derecho de superficie la propiedad revierte en el arrendatario.

Por otra parte, en relación con el devengo de la entrega en los supuestos de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, el artículo 75.Uno.1 de la LIVA establece que éste se producirá cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

En este supuesto, el TEAC establece la existencia de un único hecho imponible que da lugar a una entrega de bienes, devengándose el IVA en el momento en que el edificio se pone en posesión del arrendatario, siendo intrascendentes, a efectos del impuesto, los pagos realizados en relación con el arrendamiento, ya que el devengo de la entrega del edificio construido se ha producido de forma anticipada.

Una vez determinada la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA derivadas del arrendamiento, el TEAC analiza sobre quién recae la carga de la prueba en el cumplimiento de los requisitos necesarios para la obtención de la devolución de ingresos indebidos, contenidos en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Los citados requisitos son los siguientes:

- Repercusión mediante factura. Debe ser aportada por aquel en cuya posesión debe encontrarse, es decir, el destinatario de la operación, por lo que la carga de la prueba recae sobre el sujeto que ha soportado la repercusión.
- Ingreso de la cuota repercutida, entendiéndose ingresada cuando haya sido consignada en la autoliquidación de quien efectuó la repercusión, con independencia del resultado de dicha autoliquidación. Solo la Administración dispone de los medios necesarios para acreditar la concurrencia o no de este requisito, por lo que es sobre ella sobre quien recae la carga de la prueba.
- Ausencia de devolución de las cuotas a quien se repercutieron o a un tercero. De nuevo sólo la Administración puede probar si ha procedido

a la devolución de dichas cuotas, por lo que también recae la carga de la prueba sobre ella.

- Inexistencia del derecho a la deducción en el obligado tributario que soportó la repercusión. Corresponde al obligado tributario probar que no tenía derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas, como ocurre en este caso, ya que la entidad recurrente estaba sometida a la regla de prorata.

En virtud de lo expuesto, el TEAC determina que es la Administración Tributaria, en atención a los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba, la que debe acreditar el incumplimiento de determinados requisitos para denegar la devolución de las cuotas indebidamente soportadas. En el supuesto concreto, la Administración no se ha pronunciado sobre aquellos aspectos en los que le corresponde la carga de la prueba, por lo que el TEAC considera insuficientemente motivada la denegación de devolución de las cuotas indebidamente repercutidas y anula el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación impugnada, devolviendo el expediente al órgano correspondiente para que proceda a valorar de nuevo el cumplimiento de los citados requisitos.

## **2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 2203/2012, de 20 de marzo de 2014.**

*Entrega de bienes inmuebles – Devengo – Escritura pública de compraventa de inmueble en la que expresamente se pacta que la vendedora se quedará en la posesión del bien hasta la fecha prevista en la cláusula de la escritura.*

El TEAC se pronuncia en este caso sobre el momento en que se produce el devengo del IVA derivado de una operación de venta de terrenos, documentada en escritura pública.

La Inspección considera que el devengo del IVA se produce con ocasión del otorgamiento de la escritura pública de compraventa, ya que en dicho momento se produce la transmisión del dominio y de las facultades que corresponden al propietario de un bien. Por otro lado, la reclamante considera que aunque con el otorgamiento de la escritura pública se perfecciona el contrato de compraventa, al producirse una traditio ficticia, únicamente se produce el devengo del impuesto cuando se produce la traditio material, la total puesta a disposición de la cosa a favor del comprador.

La LIVA configura como hecho imponible la entrega de bienes, definida como la transmisión de poder de disposición sobre bienes corporales, sin que sea exigible la transmisión de la propiedad de los mismos.

Por su parte, el artículo 75.Uno.1º de la LIVA, establece que el IVA se devengará *“en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable”*.

En este sentido, el artículo 1462 Código Civil dispone que *“cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto de contrato, si de la misma escritura no resultare o dedujere claramente lo contrario”*. De acuerdo con el citado precepto, el TEAC determina que, en el caso de bienes inmuebles con otorgamiento de escritura pública, el momento del devengo vendrá determinado por la fecha de dicho otorgamiento, siempre que de la misma no se deduzca lo contrario.

En el supuesto concreto, el 14 de julio de 2004 se otorga escritura pública de compraventa de los terrenos, acordándose la retención de la posesión de los mismos por la parte vendedora y estableciéndose una condición resolutoria del contrato ante la falta de pago de cualquiera de los plazos e intereses pactados. Asimismo, dicha escritura se inscribió en el Registro de la Propiedad correspondiente, apareciendo, como consecuencia de ello, la parte compradora como titular registral de las fincas vendidas.

Posteriormente, el 10 de octubre de 2006, la parte compradora vendió y transmitió el pleno dominio de los terrenos a otra sociedad, asumiendo esta última las obligaciones de pago del precio aplazado derivadas de la escritura anterior.

Finalmente, el 13 de abril de 2009, se otorgó escritura de anticipo y quita de deuda con cancelación de condiciones resolutorias y puesta a disposición de la posesión inmediata de las fincas, en virtud de la cual se puso a disposición de la parte compradora la posesión inmediata de las fincas, dejando sin efecto la retención de la misma por el vendedor.

De acuerdo con todo lo anterior, el TEAC trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2013, dictada en un supuesto similar, en la que el Tribunal determina que a pesar de que la parte vendedora mantuviera la posesión pacífica y gratuita de las fincas transmitidas, ello no implica que en la escritura se estipulara que las fincas continúan en poder del vendedor, sino que éstas han sido transmitidas al comprador, habiendo asumido la exclusiva responsabilidad sobre las mismas, aunque haya concedido a la vendedora su posesión pacífica y gratuita.

En consecuencia, el TEAC confirma el criterio de devengo aplicado por la Inspección, exigiendo el IVA cuando se formaliza la escritura pública de compraventa, ya que es en dicho momento cuando el adquirente adquiere las facultades inherentes a un propietario, teniendo desde dicho momento el derecho de gozar y disponer a título de dueño, sin que proceda identificar la puesta a disposición con posesión inmediata del bien.

**3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0596-14, de 6 de marzo de 2014.**

*Régimen especial recargo de equivalencia.*

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

*“Sociedad civil matriculada en el epígrafe 644.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas dedicada al comercio al por menor de pan y pastelería, y al servicio de degustación, en el mismo establecimiento, de bebidas y de los productos adquiridos a terceros. Todos los productos que comercializa son adquiridos a un obrador.”.*

En primer lugar, la DGT analiza lo dispuesto en los artículos 148, apartado uno y dos, y 149, apartado uno, de la Ley del IVA que establecen la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia y el concepto de comerciante minorista respectivamente.

En base a estos dos artículos y basándose también en el artículo 16, apartado 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la DGT alcanza las siguientes conclusiones para el supuesto de hecho planteado:

- a) La consultante aplicará el régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las entregas de productos de pastelería y pan que efectúe en el mismo estado en que los adquirió.
- b) La consultante tributará por el régimen general del IVA en relación con los servicios de degustación, para su consumo en el acto, de los productos adquiridos a terceros junto con bebidas suministradas en el mismo local.

En este supuesto, entiende la DGT que no es de aplicación el régimen simplificado dado que el servicio de degustación no se realiza con carácter accesorio a la actividad principal (venta de pastelería y pan) que tributa por el citado régimen especial.

Sin embargo, deja abierta la posibilidad a aplicar el régimen simplificado si por la actividad de servicio de degustación la consultante debiera matricularse en un epígrafe distinto al 644.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas, en cuyo caso apunta la DGT que debería valorarse de nuevo la aplicación del régimen especial.

- c) La consultante que, acogida al régimen especial de recargo de equivalencia por la actividad de venta al por menor de pan y pastelería, realiza simultáneamente actividades empresariales en otros sectores de la actividad acogidas al régimen general del IVA, deberá tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de dichos bienes

destinadas a la actividad incluida en el régimen especial y, por otro lado, las destinadas a la actividad incluida en el régimen general del IVA.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0599-14, de 6 de marzo de 2014.**

*Juntas de compensación – Devengo – Concepto y consecuencias de la reparcelación – parcelas de “reserva”.*

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación a efectos del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante pertenece a una junta de compensación. Como consecuencia de la aprobación del proyecto de reparcelación, y una vez adjudicada las correspondientes parcelas a los juntacompensantes, la junta de compensación se ha reservado determinadas parcelas para su venta a terceros. Una vez vendidas las citadas parcelas, liquidará el importe de la venta entre los juntacompensantes, en la proporción correspondiente.”*

En primer lugar la DGT, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley del IVA, determina que tanto la junta de compensación de carácter fiduciario como los juntacompensantes tienen la condición de empresarios a los efectos del Impuesto, en la medida que (i) ordenan factores de producción materiales o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (junta de compensación, realizando actividades empresariales en nombre propio pero por cuenta ajena) y (ii) permanecen como titulares de los terrenos en todo momento, por lo tanto son quienes promueven la urbanización de los mismos (juntacompensantes).

Una vez determinada la condición de empresario a efectos del IVA tanto de la junta de compensación como de los juntacompensantes, recuerda la DGT su reiterada doctrina, así como la pronunciación del Tribunal Supremo en el mismo sentido, que considera sujetas al IVA las reservas de terrenos que se efectúan en favor de una junta de compensación para que proceda a su venta a terceros, aplicando el producto de dicha venta al pago de los gastos de urbanización.

Esta conclusión se alcanza entendiendo que existe una entrega de terreno de los juntacompensantes a la junta de compensación contemplada en el proyecto de compensación, cuya contraprestación vendría dada por un menor pago de cargas urbanísticas por parte de los juntacompensantes que los transmiten.

Por lo tanto, dicha entrega tendría la consideración de pago anticipado (en especie) de los futuros servicios de urbanización que les prestará la junta a dichos juntacompensantes.

Entiende la DGT que bajo el esquema planteado en esta consulta tendrán lugar dos entregas a los efectos el IVA: una, de los propietarios de los



terrenos que los ceden a la junta en pago de parte de los costes de urbanización y, otra, de la junta a los terceros adquirentes.

Por último, la DGT entra a analizar el momento del devengo del IVA de la primera de las operaciones y considera que el devengo del Impuesto tendrá lugar cuando los derechos de aprovechamiento urbanístico que se entregan se pongan a disposición de la junta adquirente, es decir, cuando se haya llevado a cabo la reparcelación.

Dado que el concepto de “reparcelación” es un término técnico, la DGT de cara a conocer su contenido y sus consecuencias a efectos del IVA, recurre a lo establecido en los artículos 111 y 122.1 del Real Decreto 3288/1978, de Gestión Urbanística que disponen, entre otros que la resolución definitiva que recaiga en relación con el proyecto de reparcelación produce sus efectos desde el momento en que se notifica el mismo a los interesados por lo que, desde el punto de vista administrativo, la junta de compensación podrá disponer de las parcelas cuya edificabilidad se le haya adjudicado en pago de las cargas de urbanización correspondientes cuando se le notifique el proyecto de reparcelación efectivamente aprobado.

En este punto la DGT, de cara a preservar la seguridad jurídica considera que el momento en que el acto de reparcelación produce sus efectos debe ser el primer momento en el tiempo en que, de alguna manera, se produzca el público conocimiento del mencionado acto mediante alguna de las formas anteriormente señaladas, esto es, mediante su publicación en el Boletín Oficial de la provincia (o Comunidad Autónoma uniprovincial), en el tablón de anuncios del Ayuntamiento o en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad, así como su inscripción registral, dada la función de publicidad que tiene el Registro de la Propiedad.

En consecuencia, concluye la DGT que el momento en que se entiende realizado el hecho imponible “entrega de bienes” consistente en la entrega de derechos de aprovechamiento urbanístico como pago en especie a cambio de la prestación de servicios de urbanización es el momento en que se produce su anuncio público en cualquiera de las modalidades antes descritas, prevaleciendo el que se produzca con anterioridad en el tiempo.

Si por el contrario, en lugar de transmisión de reserva en los términos expuestos, en el proyecto existe un mandato en virtud del cual se encomienda a la junta la venta de los terrenos para sufragar los gastos, el devengo del Impuesto sería en el momento en el que el comisionista (junta de compensación) efectuase la entrega de los respectivos bienes.

**5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0622-14, de 7 de marzo de 2014.**

*Sujeción y exención de los servicios de intermediación financiera – publicidad.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción y, en su caso, exención de los servicios prestados por la consultante, en el siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante opera una plataforma por internet que permite poner en contacto a inversores con sociedades mercantiles y autónomos residentes en España que necesitan financiación.*

*Para ello, efectúa un análisis de riesgo y fija un tipo de interés a pagar por los sujetos que precisan de la financiación.*

*Los inversores firmarán un contrato de mandato con la consultante, mediante el cual facultan a la última a firmar el correspondiente contrato de préstamo. La consultante recibirá las cuotas de los préstamos netas de retenciones, y distribuirá sus cuantías entre los inversores.*

*La consultante facturará:*

- 1) a la Pyme por haberle conseguido la financiación, por el servicio de reserva y uso de un espacio en la web así como por publicidad*
- 2) a los inversores, una comisión anual por haber hecho posible la consecución de la inversión y por los servicios de pagos derivados de los mismos.”.*

En primer lugar, la DGT analiza lo dispuesto en el artículo 20.Uno.18º letra m), de la Ley del IVA. El citado artículo prevé la exención del IVA para los supuestos de mediación en las operaciones financieras que se encuentran exentas, reguladas en las demás letras de dicho artículo 20.Uno.18ª, y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

En este sentido, la DGT señala que la exención abarca los servicios de mediación en la transmisión o colocación en el mercado de depósitos y préstamos, en efectivo o valores, realizados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios.

El citado artículo es transposición al Derecho interno de lo establecido en el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE. Dicho artículo ha sido objeto de interpretación por el TJUE en su sentencia de 5 de junio de 1997, en la cual se establecen criterios en relación con la interpretación de las normas que establecen las exenciones aplicables en el IVA.

Entre estas normas cabe destacar que el Tribunal considera que las normas que establecen las exenciones deben interpretarse estrictamente y que el criterio para delimitar la exención del artículo 135 de la Directiva debe estar fundamentado en el tipo de operación efectuada, sin ser necesario que la operación se realice por un banco o una entidad financiera, salvo en aquellos casos en los que el propio artículo 135 exige que la operación se realice por una persona determinada.

Por otro lado cabe destacar que en lo que se refiere a los servicios de mediación regulados en la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA, la Directiva no establece ninguna exención para los servicios de intermediación en operaciones financieras, sino que dentro de los supuestos de exención regulados en el artículo 135, contiene la negociación del resto de operaciones exentas.

Llegados a este punto, la DGT considera necesario conciliar los conceptos de *negociación* en la normativa comunitaria, y *mediación* en el Derecho español, para poder determinar el ámbito de aplicación de la exención contenida en la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley de IVA.

El TJUE, en su sentencia de 13 de diciembre de 2001, se ha pronunciado sobre el concepto de negociación, señalando dos requisitos para entender aplicable el supuesto de negociación al caso concreto:

1. Que el prestador del servicio de negociación sea un tercero, distinto del comprador y del vendedor de la operación principal.
2. Que las funciones que realiza, vayan más allá del suministro de información y la recepción de solicitudes, haciendo lo necesario para que ésta se efectúe.

En lo que respecta al Derecho Español, el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de noviembre de 2004 establece que, un contrato de mediación implica la existencia de un mediador que se limita a poner en relación a los sujetos que, en el futuro, celebrarán un contrato. De esta manera, el mediador no participa personalmente en dicho contrato futuro de ninguna manera, siendo un tercero completamente independiente de las partes que hace lo necesario para que dos partes celebren un contrato, sin tener interés propio respecto a su contenido.

La DGT señala, que tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como la jurisprudencia del Tribunal de la Unión, no distan en sus conclusiones, ya que ambas conciben el concepto de mediador como un tercero independiente de las partes, que no se puede encontrar ligado a ninguna de ellas, y cuya labor principal consiste en conseguir la coincidencia de las voluntades para la celebración de un contrato en un futuro.

En este sentido, el término “mediación” a que se refiere la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA, implica la existencia de un tercero que tiene por función aproximar las partes para la celebración de un contrato

futuro, no constituyendo un servicio de mediación el mero suministro de información o simple recepción de solicitudes.

Dicho lo anterior, la DGT concluye que la consultante lleva a cabo una actividad de intermediación financiera actuando como mediador de pago de las sociedades que acceden al sistema, formalizando préstamos, pagos y gestionando las operaciones, llevando a cabo una actividad que va más allá del mero suministro de información y la simple recepción de solicitudes. La DGT otorga el siguiente tratamiento a las operaciones planteadas en el supuesto de hecho:

- b) La comisión que abonan las entidades adscritas a la plataforma, es calificada como un pago por un servicio de intermediación financiera que estará exenta del IVA.
- c) Los pagos que se realizan a la entidad consultante las entidades que buscan financiación, por el servicio de reserva de un espacio en la web, para que su préstamo sea visible y, en su caso, el espacio publicitario que la entidad que busca financiación pueda solicitar, no constituyen servicios financieros, por lo cual estarán sujetos y no exentos del IVA.
- d) La comisión que se cobra a los inversores por los servicios de pago y la inversión realizada, supone la retribución de un servicio financiero en los términos previstos en el artículo 20.Uno.18º de la LIVA, por lo que estará sujeta y exenta del pago del Impuesto.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0626-14, de 7 de marzo de 2014.**

*Tipo impositivo – Libros y sus complementos.*

A través de esta consulta, la DGT analiza el tipo impositivo aplicable a la venta de los siguientes bienes:

*“La entidad consultante comercializa habitualmente álbumes y cromos y se está planteando la distribución de unos libros infantiles con distintos formatos de los que se aportan muestras. El libro va acompañado de desplegados, figuras tridimensionales, pestañas móviles, "pop-up", recortables, y otros elementos de poco valor económico, pero que atraen a los niños para la lectura de los cuentos.”*

En primer lugar, la DGT hace referencia al artículo 91.dos, número 1, 2º que dispone la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad así como a los elementos complementarios (cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos) que se entreguen conjuntamente con libros, periódicos o revistas por precio único, cuando aquellos constituyan una unidad funcional con dichos bienes, perfeccionando o completando su contenido y siempre

que no se incluyan en las excepciones previstas expresamente en propio artículo (valor de mercado superior al del libro, periódico o revista o programa informático que se comercialicen de forma independiente en el mercado).

Para realizar una interpretación adecuada del término libro, la DGT acude a la definición de libro dada tanto por la Ley 10/2007 de la lectura, del libro y de las bibliotecas, como por la Real Academia Española, y determina que el soporte físico en el que aparezca el libro es indiferente para que sea considerado como tal, siempre que se trate una obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen.

Además, la DGT entiende que los desplegados, figuras tridimensionales, pestañas móviles, “pop-up” y recortables objeto de consulta no pueden considerarse como elementos complementarios de los libros con los que se venden conjuntamente en los términos expuestos en el primer párrafo, por lo tanto, concluye que mientras que las entregas de los libros tributarán por el IVA al tipo impositivo del 4 por ciento, las entregas de dichos accesorios lo harán al tipo del 21 por ciento.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0703-14, de 13 de marzo de 2014.**

*Depósito distinto del aduanero – entregas intracomunitarias y exportaciones – NIF-IVA – Declaración recapitulativa operaciones intracomunitarias.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la declaración de recepción de bienes en el TIVA-ES en el marco del siguiente supuesto de hecho:

*“La consultante es una entidad alemana, registrada pero no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, dedicada a la producción de maquinaria pesada para obra civil que arrienda y vende a empresas y establecimientos permanentes situados en España.*

*Las máquinas pueden ser enviadas a un depósito temporal de titularidad ajena y posteriormente vendidas y enviadas a otro Estado miembro de la Unión Europea o un país tercero. No obstante, normalmente, las máquinas son enviadas directamente al arrendatario establecido en el territorio de aplicación del Impuesto. En otras ocasiones, son depositadas en una campa por indicación del arrendatario, y recogidas allí por éste.*

*Finalizado el arrendamiento la consultante vende la máquina a la entidad arrendataria o a un tercero. En este último supuesto, en ocasiones, la máquina es entregada por el arrendatario al nuevo propietario.”.*

En relación con el supuesto de hecho, la DGT entiende que el depósito temporal al que se hace referencia se refiere a un depósito distinto del aduanero, al tratarse de mercancías comunitarias enviadas desde otro Estado miembro, Alemania, por la consultante al TIVA-ES. Una vez sentado lo anterior, este centro directivo distingue tres operaciones efectuadas por la consultante:

En primer lugar, la DGT analiza la existencia de un envío a un depósito distinto del aduanero desde el que posteriormente son enviadas a otro Estado miembro de la Unión Europea o un país tercero. En este supuesto, la recepción de la maquinaria se encontrará exenta al vincularse los bienes a un régimen distinto del aduanero. Por otro lado, cuando las mercancías se envíen a otro Estado miembro o a un país tercero, se produce la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero que determinará el devengo de una operación asimilada a una importación por parte de la consultante. Las entregas posteriores se encontrarán exentas al calificarse bien como entrega intracomunitaria de bienes o como exportaciones.

En segundo lugar, la DGT analiza el supuesto en el que se produce el envío de las mercancías directamente al arrendatario. En este sentido, la recepción de las máquinas en el TIVA-ES no supondrá para la consultante la realización de ninguna operación sujeta al IVA. En cuanto al arrendamiento, la consultante estaría prestando un servicio en el que operará la inversión del sujeto pasivo. Si concluido el arrendamiento se produce la venta de las máquinas, se produciría una entrega de bienes sujeta al IVA pero con inversión del sujeto pasivo. Si concluido el arrendamiento la maquinaria es vendida y enviada a otro Estado miembro o país tercero, las dos operaciones estarían exentas del IVA en aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 y 21, respectivamente.

Finalmente, la DGT trata el supuesto donde las máquinas son enviadas a una “campa” donde son recogidas por los arrendatarios. En este sentido entiende que sería una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria realizada por la entidad consultante, recibiendo igual tratamiento que el descrito para el caso reflejado en el párrafo anterior.

Por otro lado y en relación con el NIF-IVA que debe hacerse constar en las facturas correspondientes a cada una de sus operaciones de compra y venta realizadas por la consultante, la DGT señala que los sujetos no establecidos que necesiten disponer de un NIF-IVA español por realizar operaciones en las que resulten ser sujetos pasivos del Impuesto, deberán solicitar el mismo a la Administración tributaria debiendo hacerlo constar en las facturas de todas aquellas operaciones que lleven a cabo con dicha condición.

Por último y en relación con la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, la DGT dispone que en la medida que la consultante realiza entregas intracomunitarias de bienes y operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas, quedará obligada a

informar de las mismas en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0706-14, de 13 de marzo de 2014.**

*Devengo del Impuesto – Adquisición de activos en el marco de procedimientos de ejecución hipotecaria.*

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre el momento de devengo del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante adquiere activos inmobiliarios en el marco de procedimientos de ejecución hipotecaria en los que su entidad matriz le ha cedido el remate de acuerdo con lo previsto en el artículo 670 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.”*

En primer lugar, la DGT señala que de acuerdo con el artículo 75.Uno de la Ley del IVA, el Impuesto se devengará, con carácter general en las entregas de bienes cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente.

En este sentido, matiza la DGT que en el caso objeto de consulta, dado que la transmisión de bienes se produce en el marco de una ejecución hipotecaria, resulta de interés traer a colación las conclusiones extraídas en la Sentencia de 8 de febrero de 1990 del TJUE, Asunto C-320/88, donde se analizaba la transmisión de una entidad a otra del derecho a disponer de un inmueble.

Extrae la DGT de las conclusiones de la citada sentencia que, en relación con la consideración como entrega de bienes de una operación, resulta necesario analizar las facultades que se atribuyen al destinatario de la operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades y por lo tanto poder determinar el momento de devengo del IVA.

Así pues, entiende la DGT que, en el caso de adquisición de bienes inmuebles en el marco de procedimientos de ejecución hipotecaria, el momento en que debe entenderse que se ha producido la puesta a disposición del bien y por lo tanto el devengo del IVA se produce en la fecha en que el adquirente tiene conocimiento del decreto de adjudicación.

A este respecto, señala la DGT que a la luz de lo dispuesto en la jurisprudencia nacional del Tribunal Supremo se puede concluir también que existe un plazo de un año para proceder a la repercusión del IVA desde el momento de notificación al adquirente del testimonio judicial del decreto de adjudicación. Teniendo en cuenta que el plazo a que se refiere el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA, se computa desde la fecha de devengo, se concluye que el Tribunal considera que el devengo del

Impuesto, en los supuestos de transmisiones en virtud de subasta judicial, se produce cuando el adquirente tiene conocimiento de dicho decreto de adjudicación.

Sin embargo, concluye la DGT que, de acuerdo con el informe de 29 de enero de 2014, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe considerarse como criterio vigente el hecho de que el devengo del IVA en la adquisición de bienes inmuebles en el marco de procedimientos de ejecución hipotecaria se producirá, conforme dispone el artículo 75.uno.1º de la Ley del Impuesto, es decir, en el momento en que se notifique al adjudicatario el testimonio judicial del decreto de adjudicación.

#### **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0727-14, de 17 de marzo de 2014.**

##### *Establecimiento permanente – No establecidos - Servicios logísticos*

En la citada contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la condición de no establecido de un sujeto pasivo en el marco del siguiente supuesto de hecho: *“La consultante es una compañía dedicada a la producción y distribución de artículos médicos y farmacéuticos. Hasta 2010 la consultante operaba en el territorio español de aplicación del Impuesto como entidad establecida, disponiendo en dicho territorio de un almacén. A partir de esa fecha la consultante rescinde el contrato de arrendamiento del almacén y firma un contrato de prestación de servicios logísticos con una entidad del grupo.”*

Para poder determinar si la consultante se encuentra o no establecida en el TIVA-ES, la DGT realiza un análisis de la definición de establecimiento permanente sobre la base de la propia Ley del IVA así como el estudio del Reglamento de Ejecución (UE) nº282/2011, del Consejo, de 15 de marzo y de la doctrina del TJUE al respecto.

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

Tras este análisis, la DGT determina que la existencia de un almacén situado en el TIVA-ES, del que la entidad consultante fuera arrendataria, puede tener el carácter de establecimiento permanente de la misma. Por el contrario, cuando no medie contrato de arrendamiento y sea el propio titular del almacén quien le presta un servicio de almacenaje, la mera prestación de estos servicios, no determina necesariamente la existencia de un establecimiento permanente.

Adicionalmente, para poder considerar a la consultante establecida a efectos del IVA en relación con determinadas operaciones, es requisito



sustancial que dicho establecimiento permanente intervenga en la realización de las mismas. De tal forma que, tratándose de entregas interiores realizadas por la entidad consultante sin la intervención del establecimiento permanente será sujeto pasivo del Impuesto el destinatario empresario o profesional de la misma establecido en el territorio de aplicación del impuesto

#### **10. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0795-14 y V0839-14, de 24 y 26 de marzo de 2014, respectivamente.**

##### *Derecho a la deducción del IVA soportado – Ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado*

A través de estas contestaciones, la DGT se ha pronunciado acerca de la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por las entidades consultantes, cuando como consecuencia de no atender un requerimiento de la Agencia Tributaria y aportar el libro de facturas recibidas, dicha Agencia practicó una liquidación en la que no se tuvieron en cuenta las cuotas deducibles correspondientes al año 2011.

Recuerda la DGT que de acuerdo con la redacción del artículo 99 de la Ley del IVA, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

No obstante, cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo de cuatro años anteriormente referido.

La DGT concluye que, siempre que las cuotas soportadas, que no fueron tenidas en consideración por la Administración tributaria, al no aportar las entidades consultantes el libro de facturas recibidas, que fueron soportadas en el año 2011, conforme a lo que establece el artículo 99, apartado cuatro de la Ley del IVA, dichas cuotas podrán ser deducidas dentro del plazo que fija el apartado tres del mencionado artículo 99 de la citada Ley, es decir en el plazo de cuatro años desde que nació el derecho al ejercicio de su derecho.

## **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0861-14, de 28 de marzo de 2014.**

*Facturación – Autenticidad del origen y la integridad del contenido –  
Conceptos de controles usuales de gestión y pista de auditoría fiable.*

A través de esta consulta, la DGT resuelve diversas cuestiones relativas a la facturación electrónica, planteadas por una entidad que se dedica al diseño, desarrollo y comercialización de aplicaciones informáticas orientadas a la gestión de la información.

Señala la DGT que con respecto a los medios de expedición de las facturas, el artículo 164 de la Ley del IVA establece en su apartado dos que la expedición de facturas podrá realizarse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento. En este sentido, la factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación. Dichos requisitos podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En cuanto a la valoración de las pruebas, la DGT subraya que en el Reglamento de Facturación se señala un medio particular, a título ilustrativo, para garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, como es mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo siempre que permitan crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

En este sentido, a falta de una regulación específica sobre los conceptos mencionados en el párrafo anterior, la DGT toma en consideración, aunque carezcan de carácter vinculante, las notas explicativas tienen por objeto facilitar la comprensión de la legislación adoptada en el ámbito de la UE, especialmente de la Directiva sobre las normas de facturación nº 2010/45/UE del Consejo, en las cuales se analizan diversos conceptos relativos a la facturación por medios electrónicos.

Respecto a los controles de gestión se señala que se trata del proceso creado, aplicado y mantenido al día por las personas responsables para ofrecer garantías razonables respecto a los informes de carácter financiero, contable y reglamentario y al cumplimiento con los requisitos legales.

En el caso del proveedor de que el sujeto pasivo se podría verificar la correspondencia de la factura con una orden de compra, los documentos de transporte y la recepción del pago. En el caso del destinatario, se podría verificar la correspondencia de la factura con la orden de compra autorizada, el albarán de entrega, la notificación de pago y de envío.

En cuanto al concepto de pista de auditoría fiable, se describe como el flujo documentado de una operación desde que se inicia hasta que finaliza, interrelacionando los distintos documentos del proceso. Una pista de

auditoría incluye documentos fuente, operaciones procesadas y referencias al vínculo entre ambos. La pista puede considerarse fiable cuando el vínculo entre los justificantes y las operaciones procesadas se puede seguir con facilidad, se atiende a los procedimientos definidos y refleja los procesos que realmente han ocurrido.

Con respecto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido, la DGT entiende que podrán garantizarse, entre otros medios, a través de sistemas que podrán ser validados por la Administración tributaria.

Finalmente, por lo que respecta a la conservación de las facturas, esta Dirección señala que, los obligados tributarios podrán proceder a la digitalización certificada de facturas permitiendo así que el obligado tributario pueda prescindir de los originales en papel que les sirvieron de base.

## **12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0888-14, de 31 de marzo de 2014.**

### *Sujeción al IVA – costas judiciales – inclusión del IVA en la indemnización.*

A través de esta contestación, la DGT da respuesta a la inclusión del IVA en la tasación de las costas judiciales a través del siguiente supuesto de hecho: *“El consultante es un abogado en ejercicio, que ha obtenido para su cliente una sentencia favorable. Se ha determinado una tasación en costas que cubre la base del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por el consultante, no así las correspondientes cuotas por dicho impuesto, pues la operación estaba sujeta y no exenta del mismo.”.*

La DGT parte de la base de que el pago del importe de la condena en costas por la parte perdedora en un proceso implica la indemnización a la parte ganadora de los gastos en que incurrió, entre otros, por servicios de asistencia jurídica y que son objeto de cuantificación en vía judicial. Por lo tanto, no procede repercusión alguna del tributo por la parte ganadora a la perdedora, ya que no hay operación sujeta al mismo que sustente dicha repercusión, sin perjuicio de la sujeción al IVA de los servicios que pudieran haberle sido prestados a la parte ganadora.

De acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2005, señalaba que el sujeto pasivo del IVA, el Letrado y Procurador en ese caso, venía obligado a repercutir su importe sobre la persona para quien se realiza la operación gravada, la parte recurrida, quien en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso.

Sobre la base de lo anterior, dado que las prestaciones de servicios profesionales contratados por la parte ganadora en un procedimiento judicial habrán estado sujetas y no exentas del IVA, el importe de las costas judiciales debería incluir las cuotas devengadas por dicho Impuesto.

En todo caso, a los efectos de dicha cuantificación podrá tenerse en cuenta la deducción del impuesto soportado por quien recibe la indemnización por las costas judiciales inicialmente satisfechas, siendo el órgano judicial a quien compete la fijación de las mismas.

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0890-14, de 31 de marzo de 2014.**

#### *Modificación de la base imponible – Remisión de las facturas rectificativas.*

A través de esta consulta, la DGT analiza el cumplimiento de la obligación de remisión de las facturas rectificativas a la hora de disminuir la base imponible en el siguiente supuesto de hecho: *“El consultante es una entidad mercantil que tiene arrendado un local comercial. El arrendatario ha impagado la renta, promoviendo la entidad consultante un procedimiento de desahucio. Ha enviado las facturas rectificativas por burofax al arrendatario, negándose éste a su recepción.”*

De acuerdo con el artículo 24 del Reglamento del IVA, la DGT señala que los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida.

Sobre la base de dicho artículo, la DGT entiende que la remisión de la correspondiente factura rectificativa por parte de la entidad consultante, podrá efectuarse remitiendo la citada factura mediante un burofax con copia certificada, como una de las modalidades de envío de burofax previstas por la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A., sin que, a dichos efectos, sea preciso acreditar la recepción de dicho burofax por el destinatario, pues dicho precepto lo que exige es la acreditación de la remisión, no de su aceptación por el destinatario.

### III. World VAT News

#### 1. Colombia - VAT treatment of bakery products

According to article 424 of the Colombian tax code, bakery products classified under subheading 19.05 were VAT exempt. However, as from 12 December 2013, these goods are subject to consumption tax.

##### **VAT return filing by consortiums and temporal unions**

According to the Colombian tax authorities, under the December 2012 tax reform, consortiums and temporal unions must file their VAT declarations on a yearly basis, as established by the law, even if they are in a liquidation process.

##### **Health requirements for import and export of food**

With effect from 12 March 2014, decree 539 of 2014 determined the technical regulations for the health requirements for importing and exporting various goods for human consumption.

#### 2. Mexico - VAT and excise tax certification

From 1 January 2015, companies that undertake temporary import operations will be required to pay VAT and excise tax (ET) under the Fiscal Reform.

This change will have a financial impact on companies. In order to mitigate this impact, companies can obtain a credit or an exemption, by obtaining certification from the Tax Administration Service (SAT, its Spanish acronym), or by means of a bond obtained from an authorized institution.

The SAT has published the requirements and procedure for obtaining certification, with three categories (A, AA and AAA); the benefits applicable to each; and the dates on which certification should be requested, which depends upon where the companies requesting certification are located. VAT and ET certification began in April for companies located in the north of the country, companies with authorization for the New Scheme of Certified Companies, and companies operating an automotive bonded warehouse.

##### **Trans-Pacific Partnership Agreement**

On 17 March 2014, a new round of negotiations for the Trans-Pacific Partnership Agreement (TPA) took place in Singapore. The TPA seeks greater economic integration within the Asia and Pacific Regions. The TPA has a wide range of products and disciplines and is of significant economic importance. There are now 12 negotiating members: Australia, Brunei Darussalam, Canada, Chile, Japan, Malaysia, Mexico, New Zealand, Peru, Singapore, United States and Vietnam.

In this context, the Ministry of Economy announced important advances in the negotiations between Mexico and Japan regarding agricultural matters.

### **Rules and criteria for import quotas**

On 25 March 2014, the Ministry of Economy published in the Mexican Official Gazette an amendment to the rules and criteria for foreign trade regarding quotas for the importation of footwear, fur and leather, and rolled products of iron or steel, among others.

It was announced that the assignment of some quotas may take place before the validation period, for the purpose of facilitating and expediting the access of importers to tariff preferences negotiated under commercial treaties signed by Mexico.

### **3. United States - CBP allows transaction value for early payment discounts on first sale**

US Customs and Border Protection (CBP) recently made publically available a ruling, HQH065028 (8 January 2014), in which it found that the transaction value based on discounts given by a third party supplier to an importer's centralized global procurement company was acceptable, provided:

- The discount or price adjustment was agreed before the importation of the goods;
- The importer could furnish sufficient evidence to CBP to support the existence of the discount;
- The discount or price adjustment was established before the time of entry; and
- The discount or price adjustment was unconditional, or if conditional, all conditions were satisfied before importation.

This case involved three-tiered transactions under a proposed first sale for export structure involving sales from third party suppliers to a centralized global purchasing company to the U.S. importer. Certain third party suppliers offered the centralized global purchasing company a discount if it paid for merchandise within 20 days from the date of shipment. Although there was no written agreement between the foreign suppliers and the centralized global procurement company on the early payment discount percentages, because the discount amount was part of the parties' negotiating process, CPB held that, "as long as the condition upon which the discount is based—payment within 20 days from the date of shipment—is met prior to importation, we find that the certain percentage early payment discount meets CBP's established criteria for price adjustments

and may be used to determine the price actually paid or payable for the imported merchandise.”

### **Census requires EEI filings for used self-propelled vehicles and temporary exports**

On 14 March 2014, the U.S. Bureau of the Census (Census Bureau) amended its regulations to require the mandatory filing of electronic export information (EEI) for used self-propelled vehicles and temporary exports through the Automated Export System (AES) and AES Direct. The publication of this rule amends the 2008 regulation that governed how exporters must file EEIs with the Census Bureau.

There are several key changes to the filing requirements:

- The post-departure export filing timeframe is reduced to five calendar days from the original 10 calendar day requirement;
- The scope of the definitions of household goods, split shipments, and international waters is expanded;
- Filing through AES is mandatory regardless of the country or destination and the filing must be made 72 hours prior to export; and
- There are now four types of ultimate consignees: direct consumer, government entity, reseller, and other/unknown.

Apart from the specific changes in filing the EEI, operationally, this may have an impact on businesses working with automated trade software, which will require attributes to be reconfigured.

### **U.S. restricts exports to Russia**

Due to heightened concerns with Russia, the U.S. Bureau of Industry and Security (BIS) announced on 26 March 2014 that it has “placed a hold on the issuance of licenses that would authorize the export or re-export of items to Russia until further notice.” This development applies only to the issuance of new licenses, and does not affect existing licenses. The other main export licensing agency, the Directorate of Defense Trade Controls (DDTC), has not released a public confirmation regarding the status of its licensing policy with Russia. However, certain exporters reportedly have begun to notice that DDTC has been denying export licenses to Russia that had previously received approval. While it is unclear whether this change in policy will be short term or long term, the impact of this policy change on exporters is expected to be significant: in fiscal year 2013, BIS alone issued 1,832 licenses related to Russia, covering 83 ECCNS on the Commerce Control List, with a total value of nearly USD 1.5 billion.

#### **4. Uruguay - VAT reductions aiming at reducing inflation rates**

Uruguay has been experiencing an increase in inflation rates in recent months. The Government has therefore been seeking to initiate actions to reduce the increase in prices of certain goods and services. Law 19,197, promulgated in March 2014, allowed the Executive Branch to make VAT reductions for these purposes.

Within this framework, the Executive Branch has used this power in Decree 70/014 to regulate the adoption of a series of measures to address this issue:

- VAT exemption applicable to electricity supply in terms of fixed residential charge and basic consumption charge for residential areas – from 1 March 2014, a credit is available for VAT included in the purchase or import of goods and services related to electricity supply.
- VAT exemption applicable to the basic land line phone service destined for final consumption – from 1 March 2014, a credit is available for VAT included in the purchase or import of goods and services related to the provision of this service.
- For the period from 1 April 2014 to 31 December 2014, Collective Healthcare Providers (IAMCs) will be provided with a tax credit of 22% of certain income, which they can use to pay taxes to the tax authorities or to request credit certificates that can be used with the Social Security Authority.
- For the period from 1 April 2014 and 30 June 2014, a 0% VAT rate will apply to the sale of potatoes, peppers, carrots and onions. A credit is available for VAT included in the purchase or import of goods and services related to these transactions. VAT on imports of such goods will also be exempt for the same period.

#### **5. China - Administrative measures for VAT invoices**

On 24 March 2014, China's State Administration of Taxation (SAT) released Bulletin 19, which will simplify the application and usage of VAT invoices. The key points are as follows:

- The application procedure for VAT invoices (special VAT invoice, special VAT invoice for goods transportation, general VAT invoice, and invoice for sales of automobiles) has been simplified. The in-charge tax bureau will verify VAT invoices electronically, rather than manually, before approving the use of new VAT invoices.
- It is no longer necessary for the in-charge tax bureau to conduct an onsite review in advance when an application for an additional special VAT invoice is made if the amount of the special VAT invoice does not exceed RMB 100,000 per invoice.



- The process for dealing with lost special VAT invoices is simplified. When the purchaser has lost a special VAT invoice, it is no longer necessary to obtain approval from the in-charge tax bureau and the input VAT can be deducted.
- The procedure for special credit invoices is simplified. A general taxpayer is not required to submit a copy of the corresponding bookkeeping certificate to the in-charge tax bureau after issuing the special credit invoice due to sales returns or allowances.

The measures introduced by Bulletin 19 are a welcomed change and will simplify administration. However, even with the relaxed measures, taxpayers must remain vigilant to ensure compliance.

### **Extension for exporting tax refund**

On 4 April 2014, SAT issued “Bulletin on issues regarding an Extension of Exporting Tax Refund (Exemption) Treatment Beyond Due Date” (Bulletin of the State Administration of Taxation 2014 No. 20). The Bulletin specified that if an export company exported goods before 31 December 2013 but did not apply for the export VAT refund in due time (before 30 April 2014), it can apply to the in-charge tax bureau before 30 June 2014 for an export VAT refund.

The extension is limited to special situations, such as: force majeure, when the export refund documents have been stolen or mailed to wrong address, when the documents have been detained by judicial/administrative authorities for investigation, and others.

The issuance of this regulation aims to facilitate the export VAT refund. There is a trend for the China tax authorities to provide greater assistance to taxpayers.

### **New supervision methods regarding imported/exported goods under processing trade relief regime**

In March 2014, the General Administration of Customs (GAC) issued the “Supervision Methods regarding the Imported/Exported Goods under Processing Trade Relief (PTR) Regime” (GAC Order No. 219), which amended the existing GAC Order No. 113 and its modifications of GAC Order 168 and Order 195. The key changes of Order 219 are to enforce Customs' management of PTR more stringently:

- The supervision of PTR handbook:
  - The term ‘Registration for PTR goods’ is changed to ‘Establishment of PTR handbook’, and thus the application procedure for PTR is simplified. Registration is an administrative approval granted by the local authorities after the submission of a number of documents by the PTR company, while the establishment is a mere Customs operational procedure. This change of supervision method demonstrates that the administrative approval for PTR has been simplified.

- If the PTR company is undergoing an investigation by Customs or is required to improve its internal management, Customs shall require the company to pay a deposit or provide a letter of guarantee.
- When a company is establishing the PTR handbook and the information declared is inconsistent with the actual imports and the goods have been already imported, Customs can require the importer-of-record to return the goods overseas.
- Factory transfer:
  - The transfer-in and transfer-out PTR is simplified as companies can now apply for factory transfer with the local Customs office rather than from the local authorities before the commencement of factory transfer.
- Outsourced processing:
  - PTR companies must register with Customs within three days of the outsourcing of processing.
  - The situations where PTR companies must pay a deposit have been reduced.
- The export of unprocessed bonded materials for after-sales services is simplified. Companies can declare with Customs the export of unprocessed bonded materials for after-sales services, for which the export procedure is simplified.
- The requirement for PTR companies to submit their business report for the previous year to Customs is removed.

### **Roll out of paperless reform for Customs clearance**

GAC issued the “Bulletin on further development of the paperless reform for Customs Clearance (Bulletin of the General Administration of Customs [2014] No. 25)”.

Highlights include the following:

- The paperless reform will be expanded nationwide, as well as to express items and mail transport.
- The supporting documents for import/export are simplified, so it is not necessary to provide the contract, packing list or bill of lading, unless specifically required by Customs.
- Companies importing and exporting can apply paperless customs clearance after obtaining Customs’ approval and after having signed an agreement with Customs and a Chinese E-port Data Center.

## 6. Japan - Consumption tax raised for first time in 17 years

On 1 April 2014, the Japanese government increased the Japanese Consumption Tax (JCT) rate from 5% to 8%. This is the first JCT rise in 17 years and is scheduled to be followed by a further increase to 10% in October 2015.

Since taking office in December 2012, Prime Minister Shinzo Abe has promoted rather aggressive economic policies called “Abenomics”, which have brought Japan steady GDP growth. The JCT increase is expected to negatively affect consumer spending which accounts for 60% of Japan’s GDP, slowing down the economy. It is estimated that the extra financial burden placed on households due to the increase will amount to approximately JPY 8 trillion a year. Most economists are almost certain that GDP growth for the April to June period will turn negative.

To mitigate the impact of the tax rise, the government plans to introduce reduced rates for daily necessities when the standard JCT rate is further raised to 10%. The Tax Commission announced that it would develop plans by May, and compile a specific regime by December 2014 to incorporate into tax reform for 2015. Issues on the table include the determination of daily necessity items eligible for reduced rates, and the implementation of new JCT accounting requirements to separately record items taxable at different rates. Future changes may affect the entire JCT regime, including the requirements for claiming input JCT credits.

This newsletter will include updates from time to time on the progress of this situation.

## 7. Malaysia

The Goods and Services Tax Bill 2014 was in the Malaysian Parliament on 31 March 2014. The Bill supersedes the old GST Bill 2009 and previous proposed amendments in 2012. Some of the new provisions/changes in the GST Bill 2014 vis-à-vis the 2009/2012 draft legislation, are as follows.

### **Change: Definition of ‘person’ not proposed**

The proposed amendment in 2012 to insert a wide definition of ‘person’ to include, inter alia, a trust, is absent from this Bill. This could alter the GST compliance position for any trust making taxable supplies, i.e., a trustee could be the person to register/file returns for GST purposes for a trust, as well as have its own GST registration/filing for the trustee’s own supplies.

### **New: Requirement for GST-inclusive prices in all price displays**

This requirement could have been enacted in regulations, but Malaysia has chosen to legislate this in the Act. A taxable person may, however, apply to Customs for approval not to state GST-inclusive prices in price displays.

**Change: No mandatory requirement to issue tax invoice within 21 days of time of supply**

Not issuing a tax invoice within 21 days of the time of supply will no longer be an offence.

However, the complicated 21 day rule still applies to determine the time of supply (instead of simplified rules in, for example, New Zealand and Singapore, where the time of supply is the earlier of two events, i.e., the issuance of a tax invoice or receipt of payment).

**New: Self-billing provisions**

The requirements for self-billing have been set out in detail.

- Taxable persons would have to seek prior approval from Customs to treat as a tax invoice the self-billed invoice for receiving supplies of goods and services from suppliers, if:
- The value of the supplies received is not known by the supplier at the time of the supply;
- The taxable person and his supplier are GST registered;
- The taxable person and his supplier agree in writing to the self-billing arrangement; and
- The supplier agrees not to issue a tax invoice for the same supply to the taxable person.

**Change: Penalty for late payment of tax abolished**

The late payment of tax was to trigger penalties of up to 25% of the tax outstanding. However, this has been removed from this Bill.

**Change: Mandatory requirement for foreign entities making taxable supplies in Malaysia to be registered for GST via appointment of local agent if they exceed registration threshold**

With the low registration threshold of MYR 0.5 million per annum, this could potentially be a significant compliance issue for foreign entities making taxable supplies in Malaysia. The previous provision made such registration optional, and not compulsory.

The change would broaden the tax net to cover foreign entities whilst providing consistency in GST treatment for both foreign and local suppliers of goods in particular –watch this space as these rules develop and implementing rules are announced.

**New: Free Commercial Zone deemed outside Malaysia for import and supply of goods**

Free Commercial Zone (FCZ) is to be treated differently from Free Industrial Zones (FIZ) for the purpose of importation and supply of goods. Whilst FIZ are treated as within Malaysia and hence normal GST rules apply, for FCZ:

- Goods imported into FCZ for approved activities are not subject to GST.

- Goods supplied from FCZ to Malaysia (i.e., principal customs area or PCA) are treated as if imported into Malaysia and GST would be due on the importation.
- Goods supplied or removed from FCZ to a licensed warehouse or vice versa would be suspended from GST.
- Goods supplied within FCZ for approved retail trade activities are not subject to GST, unless prescribed otherwise.

This would, amongst other things, improve the cash flow of companies operating in FCZ, since they would not be required to pay and claim credit of GST on such supplies, which is welcomed news.

**Change: Additional restriction for zero-rating non-reviewable contracts**

The additional restriction is that the non-reviewable contract must have been entered into not less than two years before the GST effective date of 1 April 2015, i.e., on or before 1 April 2013.

The GST effective date of 1 April 2015 was only announced by the Government on 25 October 2013. Thus, taxpayers who had entered into such contracts between 2 April 2013 and 25 October 2013 would have been caught off-guard.

**Comment**

The developments change from week to week; there are other amendments, in addition to the above. Also, the GST Bill 2014 may be subject to change in its course through Parliament. Please contact one of the Deloitte Malaysia or Southeast Asia Indirect Tax Team if you have any questions or queries.

**8. Belgium - VAT rate on electricity for residential consumers reduced to 6%**

From 1 April 2014, the supply of electricity to residential consumers is subject to the reduced VAT rate of 6%. The impact of the reduced VAT rate from an economic, social and environmental point of view will be evaluated by 1 September 2015 at the latest. On the basis of this evaluation's outcome, the reduced rate may be continued beyond 1 January 2016.

Only the supply of electricity to residential customers is subject to the reduced VAT rate. This covers physical persons purchasing electricity for their own household use, excluding commercial or professional activities. Physical persons having signed a 'professional' contract, as well as companies, other legal entities and associations are outside the VAT rate reduction's scope. The reduced VAT rate is applicable on all elements of the electricity invoice, except for the federal and regional taxes and levies that are not subject to VAT, as they are not considered part of the taxable base for VAT.

In practice, the (yearly) consumption invoice relating to any period that starts before and ends after 1 April 2014 will be split between electricity consumed before and after 1 April 2014, based on standard consumption profiles used in the electricity sector (SLP). Advances invoiced before 1 April 2014 were subjected to the standard VAT rate (21%), whereas advances invoiced from 1 April 2014 are subject to the reduced VAT rate (6%).

### **Turnover threshold for VAT exemption regime for small businesses increased to EUR 15,000**

The Ministry of Finance announced an extension of the VAT exemption regime for small businesses to entities and individuals whose turnover is below EUR 15,000 (VAT exclusive) on a calendar year basis, as compared to the current threshold of EUR 5,580. The change will apply from 1 July 2014.

The VAT exemption regime is an optional regime, meaning that businesses that meet the conditions can still opt for the normal VAT regime.

The turnover calculation takes into account both taxed and exempt turnover, although some types of exempt turnover can be excluded. This exclusion concerns exempt (without credit) turnover based on article 44 § 1 and 2 of the VAT code (medical, social, cultural exemptions, etc.), as well as exempt financial or real estate turnover to the extent it is an ancillary activity of the taxpayer. Certain taxpayers are excluded from the VAT exemption regime, namely foreign taxable persons, VAT groups, businesses active as real estate contractors, hotels, restaurants, and suppliers of recycling and waste materials.

Under the VAT exemption regime, taxpayers keep their VAT number but lose their right to deduct input VAT, and may be forced to revise previously deducted input VAT on investment goods used within their business.

All businesses whose turnover in 2013 did not exceed EUR 15,000 (VAT exclusive) and who wish to remain under the normal VAT regime should inform their VAT office of this option before 1 June 2014. If not, they will be automatically switched to the VAT exemption regime as of 1 July 2014.

### **New Circular letter on e-invoicing published**

The tax authorities have published a Circular letter concerning e-invoicing (Circular AAFisc Nr. 14/2014 dated 4 April 2014).

The Circular comments on the legal framework that applies in Belgium following the implementation of the EU Directive 2010/45/EU into national legislation in 2013. The tax authorities align their guidance to the principles set out in the legislation, namely that the same invoice requirements apply to paper invoices and electronic invoices, and that it is irrelevant in which electronic format an invoice is exchanged (EDIFACT, XML, PDF, Word, Excel, on a web portal, etc.).

For e-invoicing to apply, the recipient of the invoice has to agree to receive the invoice in an electronic format. Although this agreement can be implicit

(e.g., by payment of the invoice), the tax authorities recommend an explicit, written agreement.

Apart from elaborating on the conditions that are to be considered when applying e-invoicing, the tax authorities provide extensive recommendations on the 'business controls' and 'reliable audit trail' that businesses should put in place. Strict technological means, such as EDI and digital signature, are no longer sufficient in this context. The tax authorities place the responsibility of meeting these requirements with the business and will not issue rulings to validate a certain set-up of business controls and/or the certification of accounting or invoicing software. Instead, they recommend that businesses ensure that documentation is maintained regarding any available business controls, which may become an expectation during tax audits.

The Circular applies retrospectively from 1 January 2013, and replaces all previous guidance on this subject.

## **9. Customs Union between Russia, Belarus and Kazakhstan - Modified import customs duty rates applicable to electric cars**

The Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 98 of 23 December 2013 amends the Unified Nomenclature of Goods of Foreign Economic Activity of the Customs Union and the Unified Customs Tariff of the Customs Union applicable to certain electric-powered motor vehicles (classification codes 8703 90 109 1, 8703 90 109 9). In particular, for the period from 1 February 2014 to 31 December 2015 the import customs duty rate applicable to electric cars is reduced to 0% of the customs value of goods (after 31 December 2015 the import customs duty rate will be 19 %).

This Resolution came into effect on 5 January 2014.

### **Amended import customs duty rates applicable to certain types of motorized rail cars**

The Eurasian Economic Commission Collegium Resolution No. 14 of 5 February 2014 introduces a 0% import customs duty rate in relation to certain types of motorized rail cars (classification code 8603 90 000 1). This rate will remain in effect until 31 July 2014. After this date the import customs duty rate will be 5% of the customs value of the goods.

This Resolution came into effect on 16 February 2014.

### **Amended import customs duty rates for certain motor vehicles**

The Eurasian Economic Commission Board Resolution No. 13 of 4 March 2014 amends the import customs duty rates of the Unified Customs Tariff of the Customs Union in relation to certain types of motor vehicles capable of carrying 10 or more people including the driver; classification codes:

- 8702 10 119 2 – 0% of the customs value of the goods;
- 8702 10 119 3 – 18% of the customs value of the goods.

This Resolution came into effect on 27 April 2014.

**Changes to classifiers used to complete customs declarations**

EEC Council Resolution No. 27 dated 25 February 2014 made changes to classifiers used to complete customs declarations and approved by Customs Commission Resolution No. 378 dated 20 September 2010.

Changes were made to the following classifiers:

- Classifier on the customs payment concessions (Appendix 7);
- Classifier on the types of documents and data used in customs clearance (Appendix 8);
- Classifier on the type of taxes, charges and other payments collected by the customs authorities (Appendix 9);
- Classifier on the specifics making customs and other payments collected by the customs authorities (Appendix 10);
- Classifier on the methods for securing the payment of customs duties and taxes (Appendix 19);
- Classifier on countries of the world (Appendix 22).

The currency classifier (Appendix 23) has also been reworded.

The Resolution entered into force on 28 March 2014.

**10. Denmark - CJEU decides that management of defined contribution pension funds should be VAT exempt**

The CJEU has delivered its judgment in the Danish case of ATP PensionService A/S, which concerned the VAT treatment of the management of defined contribution pension schemes (DC schemes). The Court has followed the Opinion of Advocate-General Cruz Villalón in the case, and concluded that DC schemes have the essential characteristics of other investment vehicles that allow investors who bear the risk of the investment performance and cost of the fund to pool resources and so to spread the exposure across a wider range of investments. It followed that, like other such funds, DC schemes should be treated as 'special investment funds' for VAT purposes, meaning that the 'management' of them can qualify for exemption under EU law. The decision contains guidance on the types of services that could be exempted.

Businesses that make (or receive) supplies connected with DC schemes will need to consider the impact of this decision on those supplies.



## **11. European Union - European Commission issue Explanatory Notes for 2015 place of supply changes**

From 1 January 2015, supplies of telecommunications, broadcasting and electronically supplied services (e-services) made by EU suppliers to private individuals and non-business customers will be taxable in the Member State of the customer. The European Commission have issued Explanatory Notes to help businesses prepare for the new VAT rules.

The Notes are not legally binding and only provide practical and informal guidance about how EU law should be understood and applied. The Notes should be read together with the Commission's guide to the VAT One Stop Shop. Deloitte's webpage on the 2015 changes includes more information, including EU references and further commentary.

## **12. Italy - San Marino excluded from 'black list'**

The Official Journal of 24 February 2014 contained a decree dated 12 February 2014 that excludes San Marino from the list of 'black list' countries. (Transactions with economic entities in 'black list' countries must be reported on a monthly or quarterly basis.)

Accordingly, transactions with San Marino economic entities must no longer be reported in the 'black list communication'.

### **Penalties for not filing the cessation of activity declaration for VAT purposes**

The tax authorities issued a Resolution (no. 35/E dated 3 April 2014) indicating the code to be used on the F24 form (used by Italian established companies for payments to the tax authorities) for payment of the penalty for not filing the declaration form for the cessation of activity for VAT purposes.

### **Electronic invoicing issued to the public administration**

The tax authorities issued a Circular (no. 1/DF dated 13 March 2014) providing various clarifications in relation to the (mandatory) obligation to issue electronic invoices to the public administration.

The Circular has clarified that the electronic invoice must quote the public administration code (as listed on the website [www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it)) and has provided details regarding the situation where the interchange system is not able to address the e-invoice to the proper public authority.

Moreover the Circular has confirmed that the public administration will still receive and pay paper invoices that are raised before the application of the mandatory e-invoicing provision but received in the following three months.

From 6 June 2014, e-invoicing will be mandatory for invoices issued to Ministries, tax agencies and social security institutions.

### **Guidelines for preliminary checks on VAT refunds**

The tax authorities issued a Circular (no. 5/E dated 10 March 2014) providing guidance to tax offices in order to rationalize preliminary checks on VAT refunds, given the current economic situation and the importance of a timely settlement of credits by public authorities.

It is anticipated that there will be a general standardization and reduction of the documents to be requested from taxpayers, and attention will be focused on taxpayers with higher risk scores.

### **13. Kazakhstan - Temporary ban on export of ferrous waste and scrap**

Government Resolution No. 107 dated 19 February 2014 introduced a two-month ban on the export of ferrous waste and scrap (CN FEA CU code 7204), except for steel alloy waste and scrap, including stainless steel (CN FEA CU codes 7204 21 100 0, 7204 21 900 0) and others (CN FEA CU code 7204 29 000 0).

The Resolution entered into force on 20 February 2014.

#### **Amendments and additions to Kazakhstan customs duty rates**

Government Resolution No. 1598 dated 31 December 2013 introduced amendments and additions to Government Resolution No. 520 dated 7 June 2010 On Customs Duties in the Republic of Kazakhstan, and also recognized Government Resolutions establishing export customs duty rates on crude oil and goods produced from oil as having lost their force.

The above resolution has reworded the export customs duties and divided them into:

- Goods exported to outside of Kazakhstan;
- Goods exported to countries participating in Free Trade Zone Agreements; and
- Seasonal customs duties.

Government Resolution No. 1036 dated 15 October 2005 On Export Customs Duties for Crude Oil and Goods produced from Oil, and all resolutions that amend and supplement it have been recognized as having lost their force.

The new export customs duties include rates for crude oil and goods processed from oil. It has also been established that an export customs duty rate of USD 400 per tonne will apply to exports of light distillates and products (CN FEA CU code 2710 10) exported from Kazakhstan until 31 December 2014.

The Resolution entered into force on 2 March 2014.

#### **14. Luxembourg - Increase in VAT rates**

On 14 January 2014, the Minister of Finance announced an increase in the standard and reduced VAT rates, as follows:

- Standard VAT rate of 15% – to increase to 17%;
- Intermediate VAT rate of 12% – to increase to 14%; and
- Reduced VAT rate of 6% – to increase to 8%.

The super-reduced VAT rate of 3% applicable to such products/services as foodstuffs, books, pharmaceuticals, hotels and restaurants is to remain the same.

Furthermore:

- The super-reduced VAT rate of 3% on housing will apply only to the principal residence;
- The standard VAT rate of 17% will apply to rental housing;
- The VAT rate on alcoholic beverages will be harmonized at 17%.

The changes will be effective from 1 January 2015.

The increase in the VAT rates is expected to augment the state budget by EUR 350 million. The increase is also an attempt to mitigate the loss of VAT revenue related to e-commerce, resulting from the change in the B2C place of supply of services principal rule as of 1 January 2015.

#### **15. Malta - Changes to Commissioner's powers to allow for reduction of interest charged on non-payment of tax**

Following the publication of Legal Notice 107 of 2014 on 28 March 2014, the Minister for Finance has introduced new rules which allow the VAT Department, at its discretion and on the basis of a reasonable excuse, to reduce in part or in full, any interest which has been incurred on tax not paid by the date on which it becomes due.

The VAT Department may impose additional conditions to allow the reduction of such interest. Conditions may include:

- The requirement for no further defaults within a specified period; and
- The requirement to pay the outstanding tax amount within a specified period.

It may be possible to agree a payment plan with the VAT Department in respect of any outstanding tax amounts. Where a payment plan does not exceed two years, interest may be suspended from the date a person enters into such a plan.

## **16. Poland - New regulations concerning VAT deduction for company cars**

As covered in previous editions of this newsletter, since 1 April 2014, new regulations apply to VAT deduction on the purchase and expenses related to company cars. In particular, to claim 100% VAT on these expenses it is essential to prove full business use of such vehicles.

The Ministry of Finance recently published a brochure containing clarifications and guidelines for taxpayers in respect of the new law. In light of this document, full business use of company cars should be treated as an exception and taxpayers should be aware that the tax authorities will challenge the 'full business use' approach if any doubts concerning the reliability of business use only declarations arise.

As an example, according to the brochure, if private use is identified at any time, the statutory statement that should be filed to the tax authorities in order to claim full business use will be treated as non-reliable and, therefore, the car will be considered as used for business and private purposes from the time the statement was filed (even if the car was used in fact only for business purposes for a significant period of time). In such case only 50% VAT is recoverable.

It is anticipated that this rigid interpretation may lead to disagreements with the tax authorities and ultimately be considered at administrative court level.

## **17. Portugal - Deadline extended for software certification**

Under an Order of the Secretary of State of the Ministry of Finance for tax (dated 28 March 2014), the requirement for a taxpayer to have internally produced invoicing software duly certified by the Portuguese Tax Authorities (PTA) will only apply from 1 July 2014, and not 1 April.

The extension of the deadline is related to the high volume of requests filed by companies to date, but also to the complexity of the analysis that has to be carried out by the PTA.

## **18. Russia - Amendments to VAT Chapter of Russian Tax Code**

The Federal Law N 420-FZ "On Amendments to Article 27.5-3 of the Federal Law "On the Securities Market" and the second part of the Tax Code of the Russian Federation" (the Federal Law) amends the VAT Chapter of the Russian Tax Code.

In particular, the Federal Law abolishes the obligation for taxpayers to issue VAT invoices for transactions exempt from VAT. Before the entry into force of the amendments, only certain categories of taxpayers (including banks, insurance companies, private pension funds, etc.) had a right not to issue VAT invoices for transactions exempt from VAT.

The Federal Law also introduces significant amendments to the rules for maintaining separate accounting for VAT purposes for certain categories of taxpayers and in respect of certain transactions. In accordance with the amendments, the proportion used as a basis for the allocation of input VAT on purchased goods (work, services), property rights should be calculated with the following features:

- Upon REPO the sum of interest income accrued by the taxpayer during a current tax period (month) will be calculated;
- When the sale of securities is to be considered, only income from such sales (defined as the difference between the total value of sold securities and the cost of their acquisition and (or) sale, if this difference is positive) is taken into account; and
- Operations on repayment of depositary receipts submitted upon receipt of securities and transfer operations on represented securities upon issuing of depositary receipts certifying the rights represented by securities should not be taken into account.

The Federal Law introduces the definition of 'net income' for the purposes of calculating the proportions in relation to financial instruments of term transactions. In accordance with the amendments, the net income will be recognized as all the positive difference between the income received and not related to the sale of the underlying asset, for all financial instruments of term transactions and all expenses incurred, not related to the implementation of the underlying asset, while the negative difference will not be considered when calculating proportions.

The Federal Law expands the list of taxpayers who are entitled to increase costs for profits tax purposes by the amount of VAT paid to suppliers for purchased goods (work, services). Trade organizers (including exchanges), clearing organizations, professional participants of the securities market, the management companies of investment funds, mutual funds and pension funds will be entitled to this right.

The above amendments entered into force from 1 January 2014, except for the amendments relating to separate accounting for VAT purposes, which will be effective from 1 April 2014.

### **Establishment of new customs authorities by Federal Customs Service of Russia in Crimea and Sevastopol**

Due to the formation of the new constituent territories of Russia, two new customs authorities were established in Crimea and in Sevastopol. The Crimea and Sevastopol customs authorities are directly subordinated to the Federal Customs Service of Russia. The Federal Customs Service of Russia has adopted temporary procedures for carrying out customs operations in relation to goods moved through the customs border of the Customs Union in the region of Crimea and Sevastopol. Further, the Russian Government is considering establishing a special economic zone in the region of Crimea.

## 19. Slovenia - Proposed changes to VAT legislation

On 17 March 2014, a proposal to amend the Value Added Tax Act was published by the Ministry of Finance and submitted for consideration to the Slovene Parliament.

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

The main proposed changes are as follows:

### **Implementation of changes related to the place of supply rules for services of telecommunication, broadcasting and electronic services**

As of 1 January 2015, the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services performed by suppliers established in countries outside EU or in an EU Member State which is not the country of consumption, to end customers, i.e., non-taxable persons (natural persons), will be where the recipient of the service is located.

For supplies of the abovementioned services by suppliers established in countries outside the EU, the main change is the extension of the special scheme for taxable persons not established in Slovenia supplying non-taxable persons – the scheme currently only applies to electronic services and will be extended to also cover telecommunication and broadcasting services.

For supplies of the abovementioned services by suppliers established in EU countries other than Slovenia, this special scheme is being implemented as of 1 January 2015. The special scheme may only be used by taxable persons who do not have a place of business or permanent establishment in Slovenia as the Member State of Consumption.

Furthermore, the optional electronic system 'Mini One-Stop Shop' (MOSS) for VAT reporting submissions in this respect will also be introduced.

### **Adjustment of the tax base, calculated VAT and deductible VAT resulting from compulsory settlement and bankruptcy proceedings**

Changes to the current provisions concerning the adjustment of the tax base, calculated VAT and deductible VAT resulting from compulsory settlement and bankruptcy proceedings were proposed to increase transparency and clarity.

The most important change relates to the adjustment of the tax base and the amount of VAT on the basis of a concluded enforcement procedure, as well

as adjustments to the tax base and the amount of VAT with respect to receivables, declared in compulsory settlement and bankruptcy proceedings, or in other cases of the termination of the debtor.

The amended provisions will stipulate when a taxable person is able to reduce the amount of VAT and in which cases a reduction of the tax base may also apply.

The implementation of the amendments is intended to ensure that suppliers do not bear the VAT on receivables that remain unpaid.

Also, the amendments will stipulate in more detail the procedure for the adjustment of deductible VAT by debtors. For example, a debtor will be required to submit a special VAT return relating to the adjustment of deductible VAT in the case of bankruptcy proceedings (relating to unpaid receivables of creditors resulting from periods prior to the commencement of the bankruptcy proceedings).

### **VAT rates**

Due to legislation changes in the year 2013, the VAT rates from 1 July 2013 are as follows:

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

Currently, discussions are taking place in Slovenia as to whether to increase the VAT rates to 24% and 10%, respectively; however these changes are not yet officially proposed.

### **Joint and several liability for payment of VAT**

Following the EU-wide initiative to combat tax fraud, one of the proposed changes relates to the extension of the joint and several liability of taxable persons. Accordingly, in certain cases, any other person in a supply chain (besides the supplier and the buyer) involved in transactions aimed at avoiding payment of VAT is also liable for payment of VAT related to supplies of goods or services, provided that person is identified for VAT purposes in Slovenia.

### **Special scheme for farmers**

It is proposed that the conditions for the application of the special scheme for farmers will be harmonized with the provisions of the Personal Income Tax Act.

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

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

The proposed special scheme envisages a simplification of the procedures for the calculation and payment of VAT related to the services of

international transport of passengers by road carried out in Slovenia by taxable persons established outside of the EU or in another EU Member State, which do not exercise the right to deduct VAT or request the reimbursement of a VAT surplus.

### **Penalty provisions**

The proposed changes amend the penalty provisions for tax offences and the classification of tax offenders. The changes will introduce increased penalties and penalties will be graduated in accordance with the size of the entity (as well as in accordance with the nature of the tax offence, as is currently the case).

## **20. United Kingdom - UK Budget**

The UK Budget was announced on 19 March 2014. The main indirect tax announcements were as follows:

- VAT and prompt payment discounts: With effect from 1 May 2014, businesses in the telecommunications and broadcasting sector, where there is no obligation to issue a VAT invoice for supplies will be required to account for VAT on the amounts that they actually receive, rather than always accounting for VAT on the discounted sum when a prompt payment discount is offered. Other businesses that offer prompt payment discounts will also have to pay VAT on the amounts they receive, from 1 April 2015 (unless the tax authorities (HMRC) bring forward the implementation date for revenue protection reasons). The change will bring UK law into line with its EU counterpart and is intended to prevent what HMRC views as a tax loss when prompt payment discounts are not taken up.
- Domestic reverse charge on wholesale supplies of gas and electricity: The UK's 'domestic reverse charge' regime is to be extended to cover wholesale supplies of gas and electricity. The measure is being introduced to counter 'missing trader' frauds and will mean that buyers, rather than suppliers, will be required to account for VAT on wholesale sales of gas and electricity. This will remove the opportunity for fraudsters to charge VAT on supplies and fail to pay it over to the Exchequer. HMRC will be consulting on the effective date for the change, to take account of the time businesses will need to make the necessary IT changes and other preparations for the orderly introduction of the reverse charge.
- Increase in the VAT registration and deregistration thresholds from 1 April 2014: The VAT registration and deregistration thresholds have been increased. With effect from 1 April 2014, the taxable turnover threshold which determines whether a person must be registered for VAT, will be increased from GBP 79,000 to GBP 81,000; the taxable turnover threshold which determines whether a person may apply for deregistration will be increased from GBP 77,000 to GBP 79,000 and the registration and deregistration threshold for relevant acquisitions



from other EU Member States will also be increased from GBP 79,000 to GBP 81,000

- **Gambling taxes:** A number of changes to various gambling taxes and duties were announced in the Budget. They included a reduction from 20% to 10% in the rate of Bingo Duty, for accounting periods starting on or after 30 June 2014. The Government also announced its intention to create a higher rate of machine games duty at 25% for gaming machines where the charge payable for playing can exceed GBP5. This change will take effect from 1 March 2015. As announced at Budget 2012, the taxation of remote gambling will move to a place of consumption basis. This will take effect from 1 December 2014. In addition, the government will consult shortly on extending the horserace betting levy to offshore bookmakers and on wider levy reforms covering a range of options which are likely to include developing commercial arrangements, and modernizing or replacing the existing levy.
- **Air Passenger Duty:** As announced in the 2102 Budget, the rate of Air Passenger Duty (APD) will go up in line with RPI from 1 April 2014. However, in what will be seen as a minor victory for campaigners, from 1 April 2015, the current 4 band system for APD will be simplified and the “Band B” rate (currently £67 for travel in the lowest available class on the aircraft and GBP 135 for travel in any other class) will apply to all journeys of more than 2000 miles. The change will bring the APD on other long haul flights into line with that for flights to the USA.

### **High Court rules that compound interest payable on repayments of overpaid VAT**

The High Court has delivered its judgment in the case of Littlewoods Retail Limited and Ors, over whether compound interest is the appropriate measure of restitution for taxpayers who have been repaid overpaid VAT. Henderson J decided that “... [t]he end result of my long and twisting journey through the interesting and difficult issues ... is that the claims succeed in full.”

In his lengthy and careful judgment Henderson J concluded, among other things, that HMRC could not reopen the underlying tax issues, because it would be an abuse of process to permit them to do so, that as a matter of EU law, an adequate indemnity for the loss occasioned to them by the overpayments of VAT requires the payment to the claimants of an amount of interest which is broadly commensurate with the loss of use value of the overpaid tax and, as a matter of English law, the correct approach to quantification of the claims is to ascertain the objective use value of the overpaid tax, which is properly reflected in an award of compound interest.

Both Henderson J and Vos J (who heard part of the case at an earlier stage) seem to recognize the probability of further litigation in it (including the possibility that certain points might require another reference to the CJEU). However, the findings in favor of the taxpayers are undoubtedly good news for the many claimants who are seeking the payment of compound interest

on VAT repayments, but the litigation on this topic probably has some way to go.

### **Court of Appeal judgment in bad debt relief case**

The Court of Appeal has rejected British Telecommunication's GBP 62 million claim for VAT bad debt relief (BDR) relating to periods before 1990. It agreed that the 'Old BDR Scheme' which existed before that date was defective, as taxpayers could not claim BDR without proving their debt in an insolvency. However, the Court determined that the eventual withdrawal of the Old BDR Scheme in 1997 should have been foreseen by BT as a 'prudent and circumspect operator', even though a claim would have been incompatible with the UK legislation as it stood at the time. Consequently, the withdrawal of the Old BDR Scheme did not infringe BT's legitimate expectations, and BT's claim that was made in 2009 should be rejected.

### **Air Passenger Duty: Ryanair loses 'connected flights exemption' case in Court of Appeal**

The Court of Appeal has upheld the decision of the Upper Tribunal in an appeal brought by Ryanair Limited over its claim that it was entitled to a refund of over GBP 10 million of Air Passenger Duty on what it argued were 'connected flights' that should have benefitted from exemption. Ryanair argued that certain provisions in the APD law that determined whether flights were 'connected', and hence exempted from APD should be ignored, since they related to paper tickets that were no longer issued. The Court of Appeal rejected that contention and agreed with HMRC that the provisions should be construed to take account of technological changes since they were drafted, and that this construction of the law meant that Ryanair's claim failed.

### **Importers: No adjustment to customs value for third party rebates**

The Court of Appeal has dismissed an appeal by Asda Stores Limited in its case about whether rebates received from the manufacturers of hangers sold to clothing manufacturers who supplied them on to Asda with the clothing they produced should be taken into account in the determination of the value of the clothing for Customs Duty purposes.

The First-tier Tribunal decided that the rebates should be taken into account but the Upper Tribunal disagreed. It concluded that "[i]mport duty was ... payable on the full amounts Asda paid to the clothing suppliers, without any deduction for the rebates it received from the hanger suppliers." The Court of Appeal has now (unanimously) endorsed that view.

### **Indirect Tax Client Survey Results**

The results of Deloitte UK's second survey of indirect tax professionals are now available. The findings reflect both the practicalities and the challenges faced by practitioners across a wide range of industries. The majority of respondents had met with HMRC to discuss VAT over the past year, with 80% describing their relationship with HMRC as excellent or good. 65% of respondents reported that VAT had been discussed by the board or senior management in the last year. Compliance and improving systems were respondents' top priorities.

---

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.