

Marzo 2014
Boletín de IVA



Deloitte Abogados
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Normativa.

1. Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los formularios a los que se refieren los artículos 11 y 12 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
2. Resolución de 21 de marzo de 2014, de la Subsecretaría de Presidencia de Gobierno, por la que se publica la Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información y de las Secretarías de Estado de Hacienda y de Presupuestos y Gastos, por la que se publica una nueva versión, 3.2.1, del formato factura electrónica “facturae”.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de marzo de 2014. Asuntos acumulados C-606/12 y C-607/12 (Dresser Rand).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-107/13 (Firin).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-204/13 (Heinz Malburg).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-366/12 (Klinikum Dortmund).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-464/12 (ATP Pension Service).
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-599/12 (Jetair, BTW-*eenheid* BTWE Travel4you).
7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de marzo de 2014. Asunto C-139/12 (Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona).
8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 20 de marzo de 2014. Asunto C-72/13 (Gmina Wrocław).
9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de marzo de 2014. Asunto C-151/13 (Le Rayon d'Or).

10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 23 de enero de 2014. Nº de recurso 5668/2011.
11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de marzo de 2014. Nº de recurso 61/2012.
12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de marzo de 2014. Nº de recurso 5679/2011.
13. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 10 de febrero de 2014. Nº de sentencia 97/2014.
14. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 10 de febrero de 2014. Nº de sentencia 102/2014.
15. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 6 de febrero de 2014. Nº de sentencia 60/2014.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1334/2012, de 23 de enero de 2014.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 06312/2011, de 23 de enero de 2014.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 04458/2011, de 19 de febrero de 2014.
4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 05237/2011, de 19 de febrero de 2014.
5. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 07127/2012, de 19 de febrero de 2014.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0262-14, de 4 de febrero de 2014.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0267-14, de 4 de febrero de 2014.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0326-14, de 11 de febrero de 2014.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0338-14, de 11 de febrero de 2014.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0341-14, de 11 de febrero de 2014.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0343-14, de 11 de febrero de 2014.
12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0345-14, de 11 de febrero de 2014.
13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0375-14, de 13 de febrero de 2014.
14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0390-14, de 14 de febrero de 2014.
15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0403-14, de 14 de febrero de 2014.
16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0411-14, de 14 de febrero de 2014.
17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0445-14, de 19 de febrero de 2014.
18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0449-14, de 19 de febrero de 2014.
19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0474-14, de 21 de febrero de 2014.
20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0501-14, de 25 de febrero de 2014.

IV. World VAT News

1. Mexico - Foreign Trade Rules modification.
2. Paraguay - Changes to tax regime.
3. United States - U.S. sets deadline to implement 'single window' for filing of trade information.
4. Uruguay- VAT exemption for foreign artists performing in Uruguay.

5. **Australia - Increased penalties for customs law infringements.**
6. **China - Administrative measures on zero-rated VAT services.**
7. **India - Indirect tax changes in the Interim Budget for financial year 2014-15.**
8. **Singapore - Singapore Customs rolls out Revised Strategic Trade Scheme.**
9. **Vietnam - Export Processing Enterprise – establishment of separate branches to conduct trading activities.**
10. **Croatia – Amendments to VAT legislation.**
11. **European Union - Commission reports on countering VAT fraud.**
12. **France - Import VAT deferral.**
13. **Iran - Limited relief of restrictions in place against Iran’s automotive sector.**
14. **Iraq - Update on the implementation of the new tariff.**
15. **Italy - ‘Web tax’.**
16. **Kazakhstan - Temporary ban on export of light distillates and products, kerosene, gas oil and other petroleum products.**
17. **Luxembourg - Infringement case against Luxembourg on cost sharing groups.**
18. **Poland - Compensation for early termination of lease agreement subject to VAT.**
19. **Portugal - Decisions regarding input VAT deduction and the ‘advertising exhibition tax’.**
20. **Russia - VAT incentive for Sochi 2014 Winter Olympic and Paralympic Games.**
21. **Slovenia - Filing of Intrastat returns.**
22. **South Africa - Specific excise duties.**
23. **United Kingdom - Court of Appeal confirms that arrears of gym club fees are subject to VAT.**

I. Normativa.

- 1. Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los formularios a los que se refieren los artículos 11 y 12 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.**

El Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, modificó los artículos 11 y 12 del RIVA para los supuestos de exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y a los regímenes suspensivos, suprimiendo la obligación de declaración ante la aduana de las operaciones respectivas, y estableciendo la responsabilidad de la justificación de las exenciones correspondientes en el adquirente de los bienes o servicios exentos, quien deberá entregar al proveedor una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. Para ello, en dichos artículos del RIVA se preveía la posibilidad de utilizar un formulario habilitado a tal efecto en la página web de la AEAT.

Esta Resolución resulta aplicable desde el 26-3-2014 y aprueba los indicados formularios a dichos efectos, los cuales están disponibles en la sede electrónica de la AEAT.

- 2. Resolución de 21 de marzo de 2014, de la Subsecretaría de Presidencia de Gobierno, por la que se publica la Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información y de las Secretarías de Estado de Hacienda y de Presupuestos y Gastos, por la que se publica una nueva versión, 3.2.1, del formato factura electrónica “facturae”.**

La Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y de creación del registro contable de facturas en el sector público –que comentamos en nuestro boletín de IVA de diciembre 2013- establece la obligatoriedad del uso de la factura electrónica en el sector público estatal, autonómico y local para un amplio número de sujetos, a partir del quince de enero de 2015. Asimismo, en su disposición adicional segunda, establece que en tanto no se apruebe la orden ministerial prevista en su artículo 5, las facturas electrónicas que se remitan a las Administraciones Públicas se ajustarán al formato de factura electrónica «Facturae», versión 3.2.

Para superar algunas limitaciones de la versión 3.2 de “Facturae”, esta Resolución adapta ese formato a determinadas novedades tributarias.

Las novedades de esta nueva versión (3.2.1) se describen en el anexo de dicha resolución. Los cambios introducidos afectan al número de

decimales con que pueden expresarse las distintas cantidades que figuran en la factura, así como a la codificación de impuestos que no estaban contemplados anteriormente y a la introducción de nuevas referencias legales en las instrucciones de cumplimentación.

En cuanto al IVA, se añaden los siguientes ejemplos de referencias legales en el comentario que explica el campo destinado a incorporar referencias legales en la factura (LegalLiteralsType):

- a) Operación exenta por aplicación del artículo [indicar el artículo] de la ley 37/1992.
- b) Medio de transporte [describir el medio, por ejemplo, automóvil turismo Seat Ibiza TDI 2.0] fecha 1ª puesta en servicio [indicar la fecha] distancias/horas recorridas [indicar la distancia o las horas, por ejemplo, 5.900 km o 48 horas].
- c) Facturación por destinatario.
- d) Inversión del sujeto pasivo.
- e) Régimen especial de las agencias de viaje.
- f) Régimen especial de bienes usados.
- g) Régimen especial de los objetos de arte.
- h) Régimen especial de las antigüedades y objetos de colección.
- i) Régimen especial del criterio de caja.

Por último, reseñar que en la codificación del tipo LegalLiteralsType con los ejemplos anteriores, incluida al final de la Resolución, se contienen varios errores en cuanto a la referencia de la normativa aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de marzo de 2014. Asuntos acumulados C-606/12 y C-607/12, Dresser-Rand SA.

Transferencias intracomunitarias – Directiva 2006/112/CE – Artículo 17, apartado 2, letra f) – Requisito relativo a la reexpedición de un bien con destino al Estado miembro a partir del cual había sido inicialmente expedido o transportado.

Ambas peticiones fueron presentadas en el marco de un litigio entre Dresser-Rand SA Francia, sociedad francesa dedicada a la fabricación de compresores industriales de gas natural, y las autoridades fiscales italianas.

En el marco de dicha actividad, Dresser-Rand Francia celebró un contrato con un cliente final, una sociedad española, relativo al suministro de bienes complejos y, para ello, utilizó compresores importados por la compañía italiana del mismo Grupo, Dresser-Rand Italia Srl.

De esta manera, Dresser-Rand Francia introdujo en territorio italiano desde Francia unos componentes necesarios para la utilización de esos compresores importados y, posteriormente, celebró con un subcontratista italiano, FB ITMI SpA, un contrato para el suministro de otros componentes necesarios y su instalación al cliente final; encargándose este último de la remisión de los bienes ya ensamblados al cliente final por nombre y cuenta de Dresser-Rand Italia, que actuó en calidad de representante fiscal de Dresser-Rand Francia.

Bajo este supuesto de hecho, se plantea al Tribunal si la introducción de los mencionados componentes de Francia a Italia, para la realización de algunos trabajos, tendría cabida en lo dispuesto por el artículo 17, apartado 2, letra f), de la Directiva de IVA, por el que dicho envío no supondría una “transferencia con destino a otro Estado miembro”.

El Tribunal recuerda que el propio literal de este artículo prevé explícitamente que la expedición de un bien para las necesidades de una prestación de servicios, efectuada para el sujeto pasivo, no se considera una “transferencia con destino a otro Estado miembro”, siempre que dicho bien se reexpida a continuación con destino al sujeto pasivo al Estado miembro de origen. Todo ello, añade el Tribunal, al objeto de conseguir que el ingreso fiscal tribute en el Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados.

Así pues, constituye un requisito necesario para la aplicación del artículo 17, apartado 2, letra f) de la Directiva IVA que exista una reexpedición del bien al sujeto pasivo en el Estado miembro desde el que fue inicialmente expedido.

Pues bien, teniendo en cuenta que en el caso de autos los bienes no fueron reexpedidos hacia el Estado miembro de origen, esto es, Francia, una vez efectuados los trabajos sobre ellos en Italia, el Tribunal concluye que dicho artículo no es de aplicación en el caso que nos ocupa.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-107/13, Firin OOD.

Deducciones - Pagos anticipados a cuenta – Denegación de la deducción – Fraude – Regularización de la deducción cuando no se realiza la operación imponible – Requisitos.

FIRIN adquirió varias toneladas de trigo a otra entidad a la que pagó por anticipado, deduciéndose el IVA consignado en la factura expedida por la misma, el proveedor Agra Plani. A raíz de una inspección, las autoridades búlgaras rechazaron esa deducción al entender que no se había realizado la operación y que la factura en cuestión formaba parte de un fraude.

Al parecer, Agra Plani no estaba registrada en el servicio nacional de cereales para poder comercializarlos, circunstancia de la que FIRIN era consciente. Además, ingresó una cantidad superior a la adeudada por dicha operación que, a continuación, fue transferida a su vez a la cuenta de York Stay, socio del 99% del capital de FIRIN.

Bajo este supuesto de hecho, se plantea al Tribunal si la deducción del IVA practicada por FIRIN de la factura recibida por un pago anticipado a cuenta de una adquisición de bienes que nunca llegó a realizarse, debe regularizarse a pesar de que el proveedor siga adeudando el impuesto y no lo haya rembolsado al destinatario.

En virtud del artículo 65 de la Directiva 2006/112, el Tribunal recuerda, en primer lugar, que en aquellos casos en los que se produzcan entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen pagos anticipados anteriores a la realización de la operación, el devengo del impuesto será en el momento del cobro. No obstante, para que el IVA sea exigible, es preciso que todos los elementos relevantes de la futura entrega o prestación se encuentren identificados con precisión cuando tenga lugar el pago a cuenta.

No se entenderá así en el caso de un comportamiento fraudulento, en cuyo caso, corresponderá, en palabras del Tribunal, a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva.

En cuanto al caso controvertido, parece desprenderse de la resolución de remisión que cuando FIRIN hizo efectivo el pago anticipado, los bienes

estaban claramente identificados. Sin embargo, únicamente corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar que las autoridades tributarias han comprobado los elementos objetivos que invocan concluir que FIRIN no ignoraba o no podía ignorar que el pago a cuenta efectuado no tenía en realidad por objeto la entrega de las mercancías, tal y como se mencionaba en la factura recibida por éste.

No obstante, el Tribunal señala, en línea con las conclusiones del Abogado General, que la Administración tributaria podría exigir la regularización del IVA deducido por FIRIN por cuanto una modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción se produjo con posterioridad a la declaración del IVA -ya que, finalmente, no se realizó la entrega de los bienes por la que FIRIN efectuó el pago a cuenta-; conclusión que no puede desvirtuarse por la circunstancia de que el IVA ingresado por el proveedor, Agra Plani, no haya sido regularizado.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-204/13, Heinz Malburg

Deducciones - Nacimiento y alcance del derecho a la deducción – Disolución de una sociedad por un socio – Adquisición de una parte de la clientela de esta sociedad – Aportación en especie a otra sociedad – Impuesto soportado – Posible deducción

Hasta el 31 de diciembre de 1994, el Sr. Malburg estuvo en posesión del 60% de las participaciones de la sociedad civil alemana Malburg & Partner, fecha en que dicha sociedad se disolvió asumiendo cada socio una parte de la clientela.

Desde el 1 de enero de 1995, el Sr. Malburg constituyó una nueva sociedad, de la que poseía el 95% de las participaciones y a la que traspasó gratuitamente la clientela que había adquirido tras la disolución de la antigua sociedad, para que ésta la explotase profesionalmente.

En agosto de 2004, la antigua sociedad, representada por el Sr. Malburg, emitió con cargo a éste una factura con IVA en concepto de “división el 31 de diciembre de 1994 de la cosa común” que éste se dedujo en su autoliquidación del IVA. Las autoridades alemanas denegaron dicha deducción por entender que el Sr. Malburg no había utilizado dicha clientela en su propia empresa, sino que lo había hecho la nueva sociedad y que, por tanto, no tenía derecho a la deducción.

Bajo este supuesto de hecho, se plantea al Tribunal si la interpretación de los artículos 4, apartados 1 y 2, y 17, apartado 2, letra a) de la Sexta Directiva, en atención al principio de neutralidad, daría lugar al nacimiento del derecho a la deducción del IVA para el Sr. Malburg, teniendo en cuenta

que dicha clientela no entra en el patrimonio empresarial de la nueva sociedad. Se plantea asimismo si cabría aplicar por analogía la sentencia de 1 de marzo de 2012, Polski Trawertyn, en relación con la recuperación del IVA en operaciones efectuadas con vistas a una actividad económica futura cuyos futuros socios han soportado el Impuesto.

A este respecto, el Tribunal recuerda que los sujetos pasivos tendrán derecho a la deducción del IVA en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas y (i) bien exista una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y uno o varias operaciones por las que se repercute, (ii) bien los costes de los servicios de que se trata formen parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo, siendo integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta

En el caso que nos ocupa, el Tribunal señala que no se cumplen ninguno de estos condicionantes pues, ni existe una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una operación por la que se repercute dado que no puede considerarse que el traspaso gratuito de la clientela a la nueva sociedad sea una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, ni dicha adquisición forma parte de los gastos generales de la nueva sociedad pues, como se desprende del auto de remisión, no se corresponderían a gastos incurridos por el Sr. Malburg relativos a su actividad de gerente de la nueva sociedad. Lo anterior, a diferencia de los hechos sustanciados en la sentencia Polski Trawerty en la que la aportación de un inmueble por parte de los futuros socios a la nueva sociedad estaba comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, aunque se trataba de una operación exenta de dicho impuesto.

El Tribunal también se pronuncia, habida cuenta del principio de neutralidad fiscal, sobre la aplicación por analogía de la sentencia Polski Trawerty y concluye que ésta no es aplicable al caso pues, a diferencia del supuesto de esta sentencia, (i) la nueva sociedad ya estaba creada cuando el Sr. Malburg adquirió la clientela, (ii) no fue la nueva sociedad quien solicitó poder deducir el IVA soportado por un socio en un acto preparatorio de aquélla, sino el propio Sr. Malburg y (iii) no se aportó el bien de inversión (la clientela) al patrimonio empresarial de la nueva sociedad.

Por todo lo anterior, el Tribunal señala que el Sr. Malburg no tendría derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de la clientela.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-366/12, Klinikum Dortmund gGmbH.

Exenciones – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra b) – Entrega de bienes – Suministro de citostáticos en relación con asistencia ambulatoria – Servicios prestados por distintos sujetos pasivos – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra c) – Prestaciones sanitarias – Medicamentos recetados por un médico que ejerce de modo independiente en las dependencias del hospital – Prestaciones relacionadas directamente – Prestaciones accesorias de las prestaciones sanitarias – Operaciones material y económicamente inseparables

KD es una sociedad alemana que gestionaba un hospital y contaba para ello de una autorización que la facultaba para prestar asistencia tanto ambulatoria como hospitalaria.

En el presente caso, las autoridades alemanas pusieron en tela de juicio la aplicación por parte de KD de la exención del IVA respecto de la actividad ambulatoria consistente en la entrega de citostáticos, recetados en el marco de tratamientos contra el cáncer, por médicos que ejercían con carácter independiente en las instalaciones del hospital gestionado por KD.

Así, se plantea en esencia al Tribunal si dichas entregas de medicamentos con motivo de un tratamiento ambulatorio pueden estar exentas del IVA bajo la consideración de operación relacionada directamente con las prestaciones de asistencia sanitaria, siendo pacífico el hecho de que la propia asistencia prestada por los médicos del asunto principal, que ejercían con carácter independiente, sí estaría exenta del IVA (conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva).

El Tribunal señala que, contrariamente al texto del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva (referente a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria), el texto de la letra c) de ese mismo artículo (referente a la asistencia a personas físicas realizadas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias) no contiene ninguna referencia a “prestaciones relacionadas directamente con las prestaciones de asistencia sanitaria”, a pesar de que esta disposición siga inmediatamente a la del citado artículo 13, parte A, apartado 1, letra b). Por lo tanto, en principio, este artículo no contemplaría el suministro de medicamentos como “prestaciones directamente relacionadas” con la asistencia sanitaria, a menos que, como ya ha declarado el propio Tribunal en otras sentencias, esas entregas de bienes fuesen estrictamente necesarias durante la asistencia a personas físicas, debiendo tener esa entrega de bienes la consideración de material y económicamente inseparable de la prestación de servicios sanitaria.

Como ya señaló el Abogado General en sus conclusiones, es innegable que el suministro de medicamentos (citostáticos, en el caso) es esencial y tiene

una continuidad terapéutica en el tiempo en la asistencia al paciente en el tratamiento ambulatorio del cáncer ya que, en su defecto, la misma carecería de objeto.

No obstante, concluye el Tribunal que, pese a la continuidad terapéutica, de los elementos aportados al expediente, no resulta claro que el suministro de medicamentos pueda considerarse material y económicamente inseparable de la asistencia sanitaria en ese tratamiento en particular y, por tanto, si bien corresponde al tribunal remitente efectuar las comprobaciones necesarias, dicho suministro de citostáticos no podría considerarse exento del IVA en virtud de la letra c) del mencionado artículo 13.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-464/12, ATP PensionService A/S.

Exenciones – Artículo 13, parte B, letra d), números 3 y 6 – Fondos comunes de inversión – Regímenes profesionales de pensiones de jubilación – Gestión – Operaciones relativas a los depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, transferencias

En el presente asunto se pone en tela de juicio si los servicios prestados por ATP a favor de determinados fondos profesionales de pensiones que englobaban las siguientes funciones por cuenta de éstos, tienen cabida o no en la exención del IVA amparada por el artículo 13, parte B, letra d), número 6 de la Sexta Directiva:

- ✓ funciones administrativas: el suministro de información y el asesoramiento específico a los empresarios y a los trabajadores (afiliados) en relación con los regímenes ofrecidos por los fondos de pensiones;
- ✓ mantenimiento y desarrollo del sistema, en relación con el desarrollo y el mantenimiento de la plataforma mediante la cual ATP presta sus servicios a los fondos de pensiones;
- ✓ prestaciones de servicios relativos a las cotizaciones realizadas a los fondos de pensiones y a los pagos de pensiones a los beneficiarios.

A tal efecto, se pide al Tribunal que dilucide, en primer lugar, si el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que unos fondos de pensiones como los controvertidos en el asunto principal están comprendidos en el concepto de «fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros» en el sentido de dicha disposición.

El Tribunal establece que, teniendo en cuenta que (i) los fondos de pensiones como los controvertidos son financiados por los beneficiarios de

las pensiones abonadas, (ii) se invierte el ahorro según el principio de reparto de riesgos y (iii) los afiliados asumen el riesgo de las inversiones, los fondos objeto de la cuestión prejudicial estarían comprendidos dentro del concepto recogido por el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva. Señala también el Tribunal que resulta irrelevante al respecto que el empresario abone las cotizaciones, que su importe resulte de convenios colectivos entre las organizaciones patronales y sindicales, que existan diferentes mecanismos financieros de restitución del ahorro, que las cotizaciones sean deducibles con arreglo a las normas aplicables a los impuestos sobre la renta y que sea posible agregarles un elemento accesorio de seguro.

En segundo lugar, se pide al Tribunal que aclare si los servicios prestados por ATP tienen cabida en el concepto de “gestión de fondos comunes de inversión” que figura en el artículo ya mencionado de la Sexta Directiva.

El Tribunal señala que resulta patente que algunos de los servicios prestados por ATP no son de carácter meramente técnico, sino que materializan los derechos de los afiliados frente a los fondos de pensiones mediante la creación de cuentas en el sistema de los fondos de pensiones y la anotación en las mismas de las cotizaciones pagadas (así, el crédito que el trabajador ostenta frente a su empresario se transforma en crédito frente al fondo de pensiones).

En tales circunstancias, el Tribunal reconoce que estas operaciones de anotaciones en cuenta son esenciales para la gestión de un fondo común de inversión, máxime, en atención al principio de neutralidad fiscal, de lo contrario, opina el Tribunal, la sujeción al IVA de dichos servicios cuando los prestase un tercero favorecería a los fondos de pensiones que hubieran elegido anotar ellos mismos las cotizaciones aportadas por los afiliados en relación con aquéllos que hubieran elegido recurrir a un tercero.

En relación con los demás servicios, el Tribunal reconoce que se trata esencialmente de servicios de contabilidad y de información relativos a las cuentas, que figuran en el anexo II de la Directiva 85/611, y que quedarían igualmente incluidos en el concepto de “gestión”.

No obstante lo anterior, el Tribunal señala que corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que dispone de todos los elementos que permiten analizar cada una de las operaciones controvertidas, apreciar si tales servicios están englobados en el concepto de “gestión de fondos comunes de inversión” a efectos del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, tal como se interpreta en la presente sentencia.

Por último, en cuanto a las operaciones consistentes en pagos y transferencias, concluye el Tribunal que las mismas también estarían amparadas bajo la exención —establecida en el artículo 13. Parte B, letra d), número 3 de la Sexta Directiva (actualmente, art. 135.1.d) de la Directiva del

IVA)- por cuanto a través de las mismas se materializarían los derechos de los afiliados, bien mediante la creación de cuentas de éstos en el sistema de regímenes de pensiones, bien mediante la anotación de las cotizaciones de esos afiliados en su cuenta.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de marzo de 2014. Asunto C-599/12, Jetair NV, BTW-eenheid BTWE Travel4you.

Régimen especial de las agencias de viajes – Operaciones efectuadas fuera de la Unión Europea – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artículo 28, apartado 3 – Directiva 2006/112/CE – Artículo 370 – Cláusulas de “standstill” – Modificación de la legislación nacional durante el plazo de transposición

Jetair es una sociedad belga, sujeto pasivo del IVA por su actividad como agencia de viajes, que en el desarrollo de ésta presentó una solicitud de devolución del IVA ante las autoridades fiscales locales al estimar que los viajes organizados fuera de la Unión estaban exentos del IVA. Sin embargo, las autoridades fiscales defendieron la tesis contraria con base en que el legislador belga había decidido gravar dichas prestaciones de servicios en virtud del artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva, una disposición transitoria que disponía que los Estados miembros podían continuar gravando ciertas operaciones (listadas en el Anexo E) que estuviesen exentas (conforme a la Directiva) en el curso del periodo transitorio para la trasposición de la Sexta Directiva.

Así, se plantea en esencia al Tribunal si el legislador belga estuvo realmente facultado por la Sexta Directiva para modificar su normativa nacional, al objeto de pasar a gravar los viajes efectuados fuera de la Unión (exentos del IVA según la Directiva) en un momento (el 1 de diciembre de 1977) que era justo anterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva (el 1 de enero de 1978), y eludir, de esta manera, la cláusula de «standstill» mencionada en el artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva (artículo 370 de la Directiva 2006/112), que establecía que únicamente podrían seguir gravándose los viajes en cuestión si ya lo estaban antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

En este sentido, el Tribunal declara que la introducción de esa disposición por el legislador belga no se opone a la Directiva, a la vista de las disposiciones expresas que se hacen en la misma razonando a la vez que dicha modificación que permitía el gravamen al IVA de esos servicios no pudo comprometer gravemente el resultado prescrito por la Directiva.

Asimismo, el Tribunal dispone que el legislador belga no infringe el artículo 309 de la Directiva al no asimilar las prestaciones de servicios de las agencias de viajes a actividades de intermediación exentas, cuando dichas prestaciones se refieren a viajes efectuados fuera de la Unión Europea, pues la aplicación del mencionado artículo 370 (que le permitiría gravar las

operaciones controvertidas si se gravaban a 1 de enero de 1978) le facultaría para no emplear lo dispuesto por el artículo 309, relativo a la exención en esos servicios.

Por último, el Tribunal reconoce que mientras que el legislador de la Unión no establezca un régimen definitivo relativo a la aplicación de exenciones y los Estados miembros puedan mantener su legislación existente, ha de admitirse que puedan existir diferencias entre éstos sin que dichas diferencias sean contrarias al Derecho de la Unión (en particular, en contra de los principios de neutralidad fiscal, de igualdad y de proporcionalidad).

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de marzo de 2014. Asunto C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona.

Exenciones – Operaciones relativas a la venta de títulos que implican la transmisión de la titularidad de bienes inmuebles – Sujeción a un impuesto indirecto distinto del IVA – Artículos 49 TFUE y 63 TFUE – Situación puramente interna

El presente asunto trae su causa de la solicitud de devolución del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) ingresado por La Caixa a la Hacienda Pública española como consecuencia de la adquisición de participaciones en la entidad Inmobiliaria Colonial, S.A., que le permitió obtener una participación superior al 65% de esta sociedad y cuyo activo se hallaba fundamentalmente integrado por bienes inmuebles. En opinión de La Caixa, tanto la posible exención de la operación del IVA como su sujeción al ITP, prevista por el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, son contrarias a las disposiciones del Derecho de la Unión, en particular, al artículo 13, parte B, letra d) número 5 de la Sexta Directiva.

El asunto llegó al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña quien, por albergar dudas en su resolución, decidió suspender el procedimiento y plantear en esencia al Tribunal de Justicia europeo la cuestión acerca de la compatibilidad del ITP con la Sexta Directiva, un impuesto indirecto distinto del IVA que grava los supuestos de adquisición de la mayoría del capital de una sociedad cuyo activo está constituido esencialmente por inmuebles, sin tener en cuenta que, si tales operaciones tuviesen por objeto la adquisición directa de esos bienes inmuebles y no la de acciones relativas a dichos bienes, tales operaciones estarían sujetas al IVA.

En lo que respecta a la diferencia de trato a que alude el órgano remitente entre las adquisiciones directas de inmuebles, sujetas al IVA, y las adquisiciones indirectas de éstos, sujetas al ITP, el Tribunal señala en primer lugar que, en cualquier caso, la sujeción al IVA de las adquisiciones directas depende del tipo de inmueble adquirido.

En lo que se refiere a la normativa nacional española, recuerda el Tribunal que éste ya se pronunció sobre su compatibilidad con el artículo 33, apartado 1 de la Sexta Directiva en su auto de 27 de noviembre de 2008, Renta (C-151/08), considerando que el ITP se distingue del IVA de tal manera que no cabe calificarlo de impuesto que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. Pues bien, atendiendo al razonamiento seguido en el auto Renta, el Tribunal concluye que la Sexta Directiva no se opone a lo dispuesto por el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores española y, por tanto, no se opone a que las operaciones de compraventa de acciones como las del asunto principal se graven por un impuesto indirecto (ITP) distinto del IVA.

Por último, el Tribunal se declara incompetente para resolver acerca de la cuestión planteada sobre la compatibilidad del mencionado precepto nacional con los principios de libertad de establecimiento y de circulación de capitales regulados por el Tratado FUE, dado los pocos datos concretos facilitados por el órgano de remisión y teniendo en cuenta que todos los elementos del caso se circunscriben al interior del Estado miembro remitente.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 20 de marzo de 2014. Asunto C-72/13, Gmina Wrocław.

Actividad económica – Operaciones realizadas por Entes Públicos – Operaciones no sujetas.

Gmina Wrocław es un Ayuntamiento polaco que prevé enajenar elementos patrimoniales, tanto bienes mobiliarios como inmobiliarios, a una sociedad mercantil polaca. El Ayuntamiento considera que la enajenación debería estar no sujeta al IVA.

Por otro lado, el Minister Finansów (Ministerio de Finanzas) considera que, por vender bienes de su patrimonio a una sociedad mercantil, el Ayuntamiento sí realiza una operación sujeta y no exenta del IVA polaco por la que debería ingresar las correspondientes cuotas del IVA.

La Corte administrativa suprema polaca decide plantear al TJUE si las operaciones realizadas por el Ayuntamiento constituyen una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1 de la Directiva del IVA y, en caso de ser así, si la venta de bienes pudiera estar no sujeta al IVA por ser el Ayuntamiento un Ente público.

El Tribunal señala que, el concepto de “actividad económica” abarca todas las actividades de productor, comerciante o de prestador de servicios. El análisis de dicha definición evidencia la amplitud del concepto así como su carácter objetivo en el sentido en que se considera la actividad en sí misma, independientemente de sus objetivos o resultados. Pues en general, una

actividad se califica de económica cuando tiene un carácter de permanencia en el tiempo y es efectuada a título oneroso.

De acuerdo con la jurisprudencia de este Tribunal, el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular no es una actividad económica (sentencia de 15 de septiembre de 2011, Slaby, casos C-180/10 y 181/10).

No obstante, el Tribunal concluye diciendo que teniendo en cuenta la naturaleza del análisis que se tiene que hacer para determinar si las operaciones realizadas por el ayuntamiento constituyen una actividad económica, pertenece al juez nacional polaco realizar dicho análisis.

En lo que se refiere a la segunda pregunta, el Tribunal señala que para que las operaciones realizadas estén no sujetas al IVA en virtud de lo establecido en el artículo 13, apartado 1 de la Directiva, se tienen que cumplir dos condiciones: a) las actividades deben ser realizadas por entes públicos y b) dicho Ente público debe actuar en su calidad de autoridad pública.

Además, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal en el asunto C-288/07, Isle of Wight Council, la no sujeción de las actividades realizadas por los Entes Públicos no debe generar “distorsiones significativas en la competencia”.

No obstante, el Tribunal concluye diciendo que pertenece al juez nacional polaco determinar si las actividades realizadas por Gmina Wroclaw podrían generar distorsiones significativas en la competencia.

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de marzo de 2014. Asunto C-151/13, Le Rayon d’Or SARL.

Determinación de la base imponible – Concepto de “subvención directamente vinculada al precio” – Abono de una cantidad a tanto alzado por parte de la caja nacional del seguro de enfermedad a las residencias para personas mayores dependiente

Rayon d’Or, entidad francesa que explotaba una residencia para personas mayores dependientes (RPMD), consideró que los importes que le había abonado el seguro de enfermedad como “suma a tanto alzado por cuidados” no formaban parte de la base imponible de los servicios de asistencia que prestaba y, por tanto, no debían tenerse en cuenta para la determinación de la prorrata de deducción del IVA. De esta manera, solicitó a las autoridades fiscales el reembolso del IVA que, en su opinión, había ingresado indebidamente, solicitud que le fue denegada.

En estas circunstancias, se plantea al Tribunal si el pago recibido por Rayon d’Or a tanto alzado constituye la contraprestación de las prestaciones de

cuidados efectuadas a título oneroso en beneficio de sus residentes y, en consecuencia, está sujeto al IVA.

En primer lugar, el Tribunal recuerda que, por un lado, una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso y, por tanto, es imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida es el contravalor del servicio prestado. Y por otro, que ya ha declarado anteriormente que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible constituyen también operaciones imponibles.

Así, declara que las sumas a tanto alzado abonadas a Rayon d'Or por su seguro de enfermedad constituyen la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, por tanto, son una operación sujeta al IVA puesto que:

- las RPMD están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus residentes.
- para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado a título oneroso, en el sentido de la Directiva, no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta (esto es, del residente), sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero (esto es, del seguro de enfermedad).
- de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que cuando, como en el litigio principal, la prestación de servicios se caracteriza por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente.

Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas por Rayon d'Or a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado no puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.

10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 23 de enero de 2014. Nº de recurso 5668/2011.

Principio de regularización completa e íntegra de la situación tributaria del contribuyente – Deducciones – Deducción del IVA soportado en la adquisición de un inmueble en pro-indiviso por uno de los copropietarios en vez de por la comunidad de bienes – Acuerdo de devolución inmediato del importe correspondiente a la cuota del IVA cuya repercusión fue soportada.

Uno de los aspectos sobre los que versa la sentencia del Alto Tribunal radica en una sociedad mercantil (sociedad recurrente) que adquirió en pro-indiviso un inmueble situado en el TIVA-ES, soportando y deduciendo la cuota del IVA correspondiente.

La Administración tributaria rechazó, no obstante, dicha deducción al considerar que, al tratarse de un pro-indiviso, el empresario o profesional que podía ejercitar el derecho a la deducción era la comunidad de bienes y no la sociedad recurrente co-propietaria. Decisión que fue respaldada tanto por el TEAC como por la Audiencia Nacional.

A resultas de lo anterior, la empresa recurrente interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, siendo el objeto de dicho recurso, no el de determinar quién es el obligado a soportar la repercusión del Impuesto como consecuencia de la adquisición del inmueble (la comunidad de bienes, tal y como sostiene la sentencia de instancia, o el copropietario adquirente, tesis de la sociedad recurrente), sino el de resolver si, aun aceptando que el obligado a soportar la repercusión del IVA es la comunidad de bienes y no el copropietario, es contraria a Derecho un acta como la impugnada por no ir continuada por un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue soportada, hecho este último cuya realidad no se cuestiona.

Pues bien, planteado el debate en estos términos, el Alto Tribunal estima el recurso de casación, apoyándose en sus sentencias de 18 de septiembre de 2013 (nº de recurso 4498/2012) y de 3 de abril de 2008 (nº de recurso 3914/2002).

El fallo del Tribunal Supremo se sustenta en el siguiente razonamiento que reproducimos a continuación de manera textual:

“Para la solución del problema de fondo debatido tomamos como criterio la solución de fondo adoptada por nuestra sentencia de 3 de abril de 2008 (cas. núm. 3914/2002) dictada a propósito de un supuesto con efectos análogos al aquí debatido:

“...es patente –decía- que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble

tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores."

En el caso que nos ocupa el efecto es negar la deducción practicada por la repercusión indebidamente efectuada, por lo que es clara la similitud entre los supuestos contrastados".

A nuestro juicio, el criterio jurisprudencial esencial mantenido por el Alto Tribunal en esta sentencia -al igual que ya hiciera en sus anteriores pronunciamientos citados- no es otro sino el deber que tiene la Administración tributaria de efectuar una regularización completa de la situación tributaria del contribuyente en los procedimientos de comprobación e inspección incoados. Dicho en otras palabras, como consecuencia de dichos procedimientos, la Administración tributaria está obligada a efectuar una regularización íntegra de la situación tributaria del contribuyente, teniendo en cuenta no sólo aquellos aspectos que puedan perjudicarle sino también aquellos otros que puedan favorecer su posición jurídico-tributaria.

11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de marzo de 2014. Nº de recurso 61/2012.

Deducciones – Deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional – Intención de destinar las bienes o servicios adquiridos a la realización de actividades empresariales o profesionales – Corrección del criterio interpretativo que niega dicha intencionalidad porque el inicio efectivo de la actividad (realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios) se produzca una vez transcurrido el plazo de prescripción de 4 años.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la problemática relativa al ejercicio del derecho a la deducción en aquellos casos en que determinadas cuotas del Impuesto son soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la realización de las respectivas actividades empresariales o profesionales.

Derecho a la deducción regulado fundamentalmente, para estos supuestos, en el artículo 111 de la Ley del IVA, que está íntimamente relacionado con el tercer párrafo del artículo 5.ª de esta misma Ley que dispone que una persona o entidad tendrá la condición de empresario o profesional –a efectos del IVA- desde el mismo momento en que adquiera bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades empresariales o profesionales.

La cuestión dirimida ante el Alto Tribunal, a través del recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por la entidad recurrente, versa sobre la decisión tomada por la Sala de instancia -TSJ de la Rioja- en la sentencia impugnada, que negó que existiese intención de ejercicio efectivo de la actividad empresarial por parte de esa entidad debido a que el inicio de la misma se produjo finalmente después de transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años.

En concreto, los hechos fueron los siguientes: la entidad recurrente adquirió un bien inmueble en septiembre de 2004, tras haberse constituido dicha entidad en noviembre de 2013, y darse de alta en el IAE y en el censo del IVA en esta última fecha. El inmueble adquirido fue arrendado finalmente en julio de 2009 (4 años y ocho meses después de su adquisición), tras haber sido puesto a la venta o en alquiler, sin éxito, en diversas agencias de propiedad inmobiliaria durante los años anteriores.

El debate que se plantea ante el Tribunal Supremo radica, por tanto, en determinar la corrección del criterio mantenido por la sentencia impugnada, que rechaza el derecho a la deducción del IVA soportado por la entidad recurrente en la compra del inmueble, al negar que existiese intención, por parte de dicha entidad, de ejercicio efectivo de actividad alguna. Esta conclusión sobre la falta de intencionalidad se sustenta en el mero hecho de que hubiese transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, desde la fecha de adquisición del mencionado inmueble -septiembre de 2004- hasta la fecha de inicio efectivo de la prestación del servicio consistente en el arrendamiento del mismo -julio de 2009-.

Pues bien, el Alto Tribunal, basándose en la jurisprudencia comunitaria existente al respecto (fundamentalmente, la sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2000, asunto Gabalfrisa) y en lo dispuesto en el ya mencionado artículo 111 de la Ley del IVA, rechaza la posición mantenida por la Sala de instancia, al considerar que no resulta esencial el lapso de tiempo transcurrido entre el inicio de las actividades preparatorias (esto es, cuando se adquirió el bien inmueble en cuestión) y el comienzo efectivo de la actividad empresarial (léase, el inicio de la prestación del servicio consistente en el arrendamiento de ese mismo inmueble).

En definitiva, entiende el Tribunal Supremo que no puede concluirse que no hubiera intención de destinar el inmueble adquirido a la realización de actividades empresariales o profesionales por el mero hecho de que dicha

actividad fuese iniciada una vez transcurrido el plazo de prescripción de 4 años. A juicio del Alto Tribunal, el transcurso de dicho lapso temporal no puede, por sí mismo, considerarse relevante –y es, por tanto, insuficiente– a la hora de enjuiciar la existencia o no de intención por parte de la entidad recurrente de afectar o destinar dicho inmueble adquirido a la realización de una actividad empresarial (en este caso, la de arrendamiento de bienes). En el supuesto concreto enjuiciado en esta sentencia, el Tribunal Supremo admite la existencia de elementos objetivos que acreditan tal intención, como es el caso de la constitución de la entidad, y su alta a efectos del IAE y en el censo del IVA.

12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de marzo de 2014. Nº de recurso 5679/2011.

Deducción del IVA soportado por la adquisición de unos terrenos como consecuencia de una operación de permuta – Posibilidad de deducir las cuotas del IVA efectivamente soportadas en ausencia de factura – Validez de la escritura pública como documento equivalente a la factura.

El Alto Tribunal se ha pronunciado nuevamente en esta sentencia sobre la validez de una escritura pública de compraventa como documento justificativo de cara a la deducción del IVA.

La operación controvertida en este caso se refería a una permuta de terrenos por la realización de obras de urbanización sobre los mismos. En el momento de proceder a la deducción de las cuotas del IVA derivadas de la entrega de los terrenos, la entidad que satisfizo dichas cuotas no estaba en posesión de la correspondiente factura, si bien la escritura pública protocolizada de la compraventa contenía los suficientes datos para constatar la realidad de la misma.

Adicionalmente, la entidad que soportó las cuotas del IVA presentó reclamaciones económico-administrativas al objeto de conseguir que los proveedores emitieran la factura relativa a la entrega del terreno, obteniendo resoluciones favorables en este sentido.

Mientras que el TEAC confirmó el criterio mantenido por la Agencia Tributaria respecto a denegar la deducción de las citadas cuotas del IVA al no disponer de la correspondiente factura, la Audiencia Nacional estimó el recurso contencioso-administrativo planteado por la entidad urbanizadora, con base en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 219/08), que a su vez sirve de base al Alto Tribunal para desestimar el recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado en este caso, apoyándose a su vez en sus sentencias de 26 de abril de 2012 (casación para la unificación de doctrina 149/10) y en la más reciente de 30 de enero de 2014 (casación 4717/09), mencionada en nuestro último Boletín.

En este sentido, y tras analizar los razonamientos y conclusiones alcanzadas en dichos pronunciamientos, expone el Alto Tribunal que “[...] *habiéndose incumplido por [...] un requisito fundamental para ejercer su derecho a la deducción, como lo es estar en posesión de las correspondientes facturas, pero corroborándose que la Administración tributaria contaba con todos los datos necesarios para garantizar la percepción fiable y eficaz del impuesto, no cabe negarle el derecho a deducir las cuotas del IVA devengadas [...]. Tampoco se justifica reconocerle ese derecho pero posponiendo la posibilidad de ejercitarlo, como sostiene el abogado del Estado con base en la resolución del TEAC, hasta el periodo de liquidación del Impuesto en el que la compañía estuviese ya en posesión de las correspondientes facturas [...]*”.

Añade igualmente el Tribunal Supremo que no resulta relevante, como había alegado el abogado del Estado, el hecho de que las mencionadas sentencias de fecha 11 de julio de 2011, 26 de abril de 2012 y 30 de enero de 2014 se refieran al IVA de ejercicios previos a la entrada en vigor del Real Decreto 1496/2003 (que aprobó el Reglamento de facturación al tiempo de dictar la presente sentencia), ya que ello no justifica la inaplicación del mismo criterio jurisprudencial consolidado a ejercicios posteriores, habiéndose amparado aquellas en la propia Ley del Impuesto y en la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

13. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 10 de febrero de 2014. Nº de sentencia 97/2014.

Denegación del derecho a la deducción del IVA soportado por operaciones ubicadas en el marco de una trama de fraude organizado.

En esta sentencia se discute la deducibilidad del IVA soportado por una empresa al dudar de si ha actuado diligentemente al verse inmerso en una trama de fraude carrusel.

La Administración Tributaria entiende que el IVA de una serie de facturas no era deducible por haber sido emitidas por tres empresas pantalla (gestionadas por una misma persona no vinculada con la actora), que no se correspondía con la entrega de los vehículos comprados por la actora, al ser esta última la que los adquirió directamente de los proveedores extranjeros, todo ello, según determinados indicios tomados en cuenta por la Inspección. Dichas empresas pantalla, al figurar como adquirentes de los vehículos desde un país perteneciente a la Comunidad Europea (Francia), no ingresaron el IVA. Ello, no obstante, al girar las facturas a la actora le repercutieron IVA posibilitando que ésta se lo dedujera en las liquidaciones comprobadas por la Inspección.

El Tribunal Superior de Justicia entiende, sin embargo, que no existen indicios suficientes para acreditar que exista una connivencia entre la actora y dichas empresas.

Afirma el Tribunal que los que se beneficiaron fueron los representantes de las referidas empresas pantalla; que se ha inspeccionado la contabilidad de la actora y reunía los requisitos legales; que todas las operaciones efectuadas para la misma a las supuesta sociedades pantalla, estaban correctamente declaradas a través del modelo 347, siendo el precio de las mismas el normal del mercado, estando debidamente pagadas, casi siempre a través de transferencia o efectos bancarios, sin que se haya podido probar que ese dinero retornase al inspeccionado, ni se haya podido determinar si el inspeccionado podía conocer que las sociedades pantalla no tenían intención de ingresar el IVA que formalmente repercutían en las facturas, entendiendo que los precios que figuraban en las facturas podían ser los ordinarios del mercado.

Concluye el tribunal que no existían pruebas suficientes para reclamar por parte de la Administración Tributaria las cuotas de IVA devengado en la operación y, por tanto, las cuotas de IVA son deducibles por la actora.

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 17 de Febrero de 2014, nº de sentencia 126/2014.

14. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 10 de febrero de 2014. Nº de sentencia 102/2014.

Denegación del derecho a la deducción de cuotas del IVA soportado por falta de prueba de la realidad de las operaciones.

La Administración Tributaria niega la deducibilidad de las cuotas de IVA reflejadas en unas facturas emitidas por el inspeccionado, dada la supuesta dificultad para que una empresa de tan reducido tamaño pueda facturar una venta de materiales de construcción por tal importe.

El Tribunal Superior de Justicia entiende que, aunque la actora aportó, junto con las facturas que reflejan la operación, documentos que justifican la entrega de pagarés nominativos para el pago, así como extractos bancarios acreditativos del pago mediante cargo en cuenta, no aportó documentación elemental como sería un buen soporte de la realidad de la recepción de los materiales como son los albaranes de entrega.

Afirma el Tribunal que, para la entrega de estos materiales, era necesaria la realización de numerosos transportes, resultando completamente ilógico que no se disponga de albaranes de entrega.

Concluye el Tribunal que la falta de pruebas que justifiquen la realidad de la operación efectuada por parte del inspeccionado, supone la denegación de las cuotas de IVA soportado por falta de prueba de la realidad de las operaciones.

15. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 6 de febrero de 2014. Nº de sentencia 60/2014.

Derecho a la deducción de cuotas del IVA soportado en la actividad de servicios de limpieza al considerar que las subvenciones de explotación no integran la base imponible del IVA y no deben ser consideradas como contraprestación.

La Administración Tributaria niega la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado a la sociedad actora, empresa municipal, propiedad de un Ayuntamiento, que realiza servicios de limpieza, debido a que las subvenciones que la misma ha recibido, por parte del Ayuntamiento, deben ser consideradas como una contraprestación al propio servicio de limpieza prestado a dicho Ayuntamiento y, por lo tanto, deben integrarse en la base imponible del IVA.

El Tribunal Superior de Justicia entiende que, las subvenciones vinculadas al precio se integran en la base imponible del IVA, pero las subvenciones de explotación, no vinculadas al precio, no deberán incluirse. En este sentido se pronuncia el Tribunal y esgrime que, para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación, debe haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada, siendo necesario que el precio que paga el adquirente se determine de forma que disminuya en proporción de la subvención concedida al vendedor. Sin embargo, ninguno de los requisitos comentados aplicaría al supuesto en cuestión.

Concluye el Tribunal que la actora tendrá derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado y, en ningún caso, deberá ser una subvención no vinculada al precio considerada como una contraprestación.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1334/2012, de 23 de enero de 2014.

IVA – Exenciones – Arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario es una sociedad mercantil que destina la vivienda al uso de una persona física.

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de si en el supuesto de adquisición de unas viviendas su destino previsible genera o no el derecho a la deducción.

De acuerdo con el artículo 20.Uno.23º de la LIVA el arrendamiento de un inmueble estará sujeto y exento al IVA cuanto se destine para su uso exclusivo como vivienda, siempre y cuando no se encuentre en ninguno de los supuestos expresamente excluidos.

Es doctrina de la DGT que la citada exención es de carácter finalista, por lo que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final, y no por terceras personas.

Conforme lo anterior, los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de posterior cesión por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos del IVA con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, o en virtud de otro título, debiendo entender que se cumplen dichas circunstancias en los siguientes supuestos de cesión posterior por el arrendatario:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de estos.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

En este sentido, el TEAC comparte el criterio de la DGT, separándose de la jurisprudencia de algunos Tribunales Superiores de Justicia (Balears, Comunidad Valenciana y Madrid).

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 06312/2011, de 23 de enero de 2014.

Modificación de la base imponible por concurso o por crédito incobrable – Calificación de la comunicación del sujeto pasivo a la Administración Tributaria – No inicia procedimiento a instancia del sujeto pasivo.

El TEAC resuelve en el presente supuesto acerca de la posibilidad de que en un caso de modificación de la base imponible en el que el sujeto pasivo comunique a la Agencia tributaria esta circunstancia, la misma se pronuncie dictando un acuerdo en el que deniegue dicha modificación.

El TEAC concluye, confirmando el criterio que venía manteniendo, que “(...) una vez presentada la comunicación por el obligado tributario ante la Administración tributaria conforme al artículo 24 del Reglamento del Impuesto, ésta puede:

- *Iniciar de oficio un procedimiento de los previstos en la Ley 58/2003 (artículo 123 y 141, letra e), siendo posible en este caso un procedimiento de comprobación limitada efectuada por un órgano de gestión o un procedimiento inspector ordinario.*
- *O bien, basándose en el deber de información y asistencia a los obligados tributarios, enviar una comunicación al interesado prestando la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. (...).”*

Por tanto, conforme lo anterior, el acuerdo dictado por la Administración (i) al no derivar de ninguno de los procedimientos citados, ya que no se ha iniciado de oficio un procedimiento de comprobación limitada ni de inspección; (ii) ni consistir una comunicación dictada por la Administración sobre la base de su deber de informar y asistir al obligado tributario, no vincula jurídicamente al obligado tributario y, por tanto, no se produce efecto alguno sobre el mismo.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 04458/2011, de 19 de febrero de 2014.

Sujetos pasivos – Operaciones no sujetas. Sociedades meramente patrimoniales sin actividad económica – No consideración de sujetos pasivos a los efectos del IVA – Transmisión de inmuebles.

El TEAC en el presente supuesto se plantea la sujeción o no al IVA de unas transmisiones inmobiliarias por parte de unas sociedades que se encuentran inactivas por un periodo superior a treinta años, ya que la Inspección considera que las citadas operaciones no se encontrarían sujetas al impuesto de acuerdo con el artículo 7.1 de la LIVA por tratarse de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y por tanto el IVA

estaría incorrectamente repercutido y no tendría la consideración de fiscalmente deducible y, el recurrente entiende que no le resultaría de aplicación el mencionado precepto y que, por tanto, el IVA soportado sería totalmente deducible.

En aras a dilucidar esta cuestión, el TEAC realiza dos consideraciones en relación con el concepto de actividad económica:

- Por un lado, analiza si en el concepto de actividad económica está implícita la idea de habitualidad en las operaciones. El artículo 12.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, permite a los Estados considerar sujeto pasivo a quien realiza, aunque sea ocasionalmente una operación de las mencionadas en las letras a) y b) del citado precepto y en especial en las entregas de terrenos edificables; en la LIVA esta autorización justifica la regla del artículo 5.1.d) que atribuye la condición de empresario/sujeto pasivo a quien urbaniza terrenos, o promueve, construye o rehabilita edificios, aunque sea de forma ocasional.
- Por otro lado, resalta que es doctrina reiterada del TJUE que no forma parte del concepto de actividad económica a efectos del IVA los actos y operaciones que sean consecuencia del simple ejercicio del derecho de propiedad sobre un bien por parte de su titular.

En el supuesto planteado es fácil apreciar que no existe actividad económica ya que los propios transmitentes han reconocido que (i) las sociedades se encuentran inactivas desde hace más de treinta años y, (ii) que las parcelas transmitidas estaban calificadas como rústicas, lo que significa que aún no estaban urbanizadas en el momento de su transmisión.

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

Por tanto, el TEAC entiende que no existe actividad económica y que, por tanto, no debía haberse repercutido IVA, por lo que el IVA indebidamente soportado no resulta deducible.

4. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 05237/2011, de 19 de febrero de 2014.

IVA. Hecho imponible – Servicios de publicidad – Autoconsumo – Fines propios o ajenos a la empresa – Empresa que promociona los productos que fabrica figurando la marca que es de otra empresa del grupo.

En este supuesto el TEAC se pronuncia acerca de si los servicios de publicidad recibidos por una entidad española conllevan a su vez una prestación de servicios de publicidad a favor de su entidad matriz estadounidense como propietaria de las marcadas publicitadas.

Para dilucidar esta cuestión lo primero que debe tenerse en cuenta es que el fin esencial de los servicios de publicidad de los que es destinataria la entidad española es promocionar y publicitar los productos objeto de comercialización.

Es importante tener en consideración que la publicidad de los productos implica la publicidad de la marca, propiedad de la entidad estadounidense, de la que la entidad española es licenciataria. La cesión del uso de la marca carece de sentido si no es en relación con la venta o distribución de los productos objeto de comercialización.

En consecuencia, el Tribunal entiende que no debe darse a las operaciones de publicidad contratadas por la entidad española un tratamiento distinto del correspondiente a la operación principal de publicitar el producto, debiendo entenderse que, en realidad, se ha realizado una única operación, la publicidad de los productos comercializados por la entidad española, los cuales llevan incorporados las marcas correspondientes haciendo uso de las mismas, sin que pueda disociarse publicidad de producto y marca.

En este sentido, el TEAC concluye que no puede argumentarse que se produce un servicio en favor de la entidad estadounidense, en el sentido en que se publicitan las marcas, ya que debe considerarse que la publicidad de las marcas tiene carácter accesorio siendo la operación principal la publicidad de los productos, y que el propio uso de la marca que es objeto de cesión conlleva necesariamente la publicidad de la misma con el solo hecho de incorporarse a los respectivos productos, sin que ello pueda considerarse una prestación de servicios autónoma.

El TEAC se pronuncia, asimismo, sobre la procedencia de la regularización por parte de la Inspección únicamente de las cuotas de IVA repercutidas, y no de las cuotas soportadas derivadas de los servicios recibidos por la entidad española de la sociedad estadounidense consistentes en la cesión de patentes, licencias, marcas y demás derechos de propiedad intelectual o industrial a los que les resultaría de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

La Inspección entiende que procede regularizar únicamente las cuotas del IVA repercutido y no las del IVA soportado, ya que considera que no existe en este caso error fundado ni interpretación razonable de la norma.

El TEAC basándose en jurisprudencia comunitaria y del Tribunal Supremo concluye que debe considerarse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales.

En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, se atenúan las cargas formales, atendiendo al principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA, pero siempre teniendo presente que:

- Las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo no originan cuota alguna a ingresar, por lo que no se produce un perjuicio para la Hacienda Pública aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente.
- En el caso planteado la conducta del sujeto pasivo no tiende al abuso de la norma o al fraude, de modo que el impedimento de la deducción generaría una quiebra del principio de neutralidad, no produciéndose un perjuicio a la Hacienda Pública en cuanto que si bien se devenga el impuesto, también surge para el sujeto pasivo el derecho a deducir, lo que compensa el ingreso anterior.

5. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 07127/2012, de 19 de febrero de 2014.

Plazo para la modificación de la base imponible en procedimientos concursales – Plazo único frente a plazos distintos según el procedimiento.

El TEAC se plantea en esta resolución el plazo a tener en cuenta a efectos de modificación de la base imponible en los supuestos de concurso de acreedores regulados en el artículo 80.Tres de la LIVA.

El artículo 80.Tres de la LIVA establece que *“La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (...)”*.

Así el artículo 21.1 de la Ley Concursal establece que *“1. El auto de declaración de concurso contendrá los siguientes pronunciamientos: (...) 5.º El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la*

administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.”.

Con el fin de reducir tiempos y costes del proceso concursal, se prevé que el juez podrá aplicar el procedimiento abreviado. A este respecto el artículo 191.1 de la citada Ley Concursal, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2011, señalaba que *“Con carácter general, acordado el procedimiento abreviado, los plazos previstos en esta Ley se reducirán a la mitad, redondeada al alza si no es un número entero, salvo aquellos que, por razones especiales, el juez acuerde mantener para el mejor desarrollo del procedimiento.”.*

De acuerdo con lo anterior el criterio que venía manteniendo este Tribunal era que dependiendo de si el procedimiento concursal tenía carácter de “general” o de “abreviado”, existirán dos plazos diferentes para modificar la base imponible, de un mes o de quince días respectivamente.

Sin embargo, este criterio ha sido superado por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional contenida en sentencias tales como la de 10 de enero de 2014, número de recurso 141/2013, la de 20 de octubre de 2013, número de recurso 52/2012 y la de 12 de septiembre de 2013, número de recurso 107/2012.

En dichas sentencias la Audiencia Nacional entiende que *“Si la voluntad del legislador hubiese sido la fijación del plazo en función del tipo de procedimiento concursal aplicable al concursado, así lo hubiese expresado la norma remitiéndose de forma genérica al plazo fijado por la Ley para la comunicación de los créditos frente al concursado, pero lo cierto es que la dicción literal de la norma de aplicación no autoriza la distinción propuesta por la Administración en este caso para reducir el inicio del cómputo del plazo de un mes para proceder a la rectificación de la base imponible de las facturas.”.*

De acuerdo con lo anterior, el TEAC cambia de criterio y concluye que con independencia de que el procedimiento sea general o abreviado el plazo para la modificación de la base imponible en supuestos de concurso de acreedores es de un mes.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0262-14, de 4 de febrero de 2014.

Elevación al alza precio concesión – naturaleza y devengo

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

“La mercantil consultante es la concesionaria de una terminal marítima cuyo precio de concesión se ha revisado al alza al establecerse un incremento global del mismo para el periodo objeto de concesión pero que será satisfecho por la concesionaria en 8 anualidades iguales según un calendario de pago establecido al efecto.

La autoridad portuaria ha emitido las facturas correspondientes en una misma fecha pero desglosadas en función del incremento del precio correspondiente a cada anualidad objeto de concesión.”

En primer lugar, la DGT analiza lo dispuesto en los artículos 4, 8 y 11 de la Ley del IVA, concluyendo que la concesión administrativa objeto de consulta debe calificarse como prestación de servicios a efectos del IVA.

A la vista del supuesto de hecho planteado, la consultante es la concesionaria de una concesión administrativa que consiste en el derecho a utilizar instalaciones portuarias. Teniendo en consideración lo dispuesto en el artículo 7, número 9º, de la Ley del IVA, la DGT manifiesta que la citada concesión estará sujeta al IVA.

En relación con el devengo de la prestación de servicios consistentes en la concesión objeto de estudio, el apartado 7º del artículo 75.Uno establece que el devengo en las operaciones de tracto sucesivo se producirá cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. Tras analizar las condiciones concretas del supuesto, la DGT entiende que se trataría de una operación de tracto sucesivo.

Teniendo en consideración que las partes han convenido incrementar el precio original, debiendo ser satisfecho por la consultante en 8 anualidades iguales según el calendario de pago, será necesario, conforme a lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del IVA, modificar la base imponible cuando la alteración del precio sea con posterioridad al momento en el que la operación se haya efectuado, debiendo el sujeto pasivo de la operación, según el artículo 89.Uno de la Ley del IVA, efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

En relación con lo mencionado anteriormente, la DGT manifiesta que lo establecido en los artículo 80 y 89, junto con lo dispuesto en el artículo 75.Uno.7º de la Ley del IVA, se interpretará en el sentido de que la modificación de la base imponible debe efectuarse cuando la alteración se

produzca con posterioridad al momento del devengo de la operación. En este sentido, tratándose de operaciones ya devengadas, se deberá rectificar las cuotas impositivas repercutidas por parte del sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, en el caso en el que el incremento de precio se acompañe de un calendario de pago que determine una alteración de la propia exigibilidad de la parte del precio que se incrementa deberá atenderse a dicha circunstancia.

Sobre la base de todo lo anterior, el devengo de la operación se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio de cada percepción, es decir, en el momento en el que la consultante deba satisfacer cada una de las anualidades en que se divide el incremento del precio.

Por último, la DGT destaca que las cuotas del IVA no serán deducibles por la consultante hasta que no se produzca el devengo del Impuesto.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0267-14, de 4 de febrero de 2014.

Base imponible – Modificación de la base imponible – Rescisión de un contrato de leasing – Condonación de deuda.

La DGT se ha pronunciado en esta contestación vinculante a consulta sobre el tratamiento a efectos del IVA que ha de darse a un supuesto en donde una sociedad rescinde un contrato de leasing inmobiliario con una entidad bancaria, acordando la condonación de la deuda restante y la devolución posesoria del bien. Es decir, en aquellos casos en que se acuerda la condonación por parte de la entidad financiera de aquellas cuotas de arrendamiento financiero que se hubieran devengado con anterioridad a la resolución del contrato y no hubieran sido satisfechas por el arrendatario.

Con motivo de lo establecido en los apartados Uno y Dos del artículo 78 de la Ley del IVA, que señala que la base imponible del Impuesto correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA estará constituida por el importe total de la contraprestación en favor del empresario o profesional que las efectúa, concluye la DGT que la condonación de la deuda por impago determinará la modificación de la base imponible en dicha cuantía por modificación del precio de la operación.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0326-14, de 11 de febrero de 2014.

Tipo impositivo aplicable – Servicios mixtos de hostería – Servicio de bar y catering, tratamientos de estética, rayos UVA, masajes y SPA, venta de tabaco, venta o alquiler de toallas, albornoces, zapatillas y sets de baño, lavandería, arrendamiento de caja fuerte, acceso a internet, teléfono, fax, garaje, fotocopias, venta de flores, peluquería, servicio de guías y azafatas, taxis y autobuses contratados a terceros.

En esta consulta, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo aplicable en el IVA a las operaciones que se derivan de los siguientes hechos:

La entidad consultante explota varios establecimientos hoteleros donde prestará distintos servicios y entregará bienes, tanto a clientes alojados en los mismos como a clientes que no lo están. Dichos bienes y servicios son los siguientes:

Servicio de bar y catering, tratamientos de estética, rayos UVA, masajes y SPA, venta de tabaco, venta o alquiler de toallas, albornoces, zapatillas y sets de baño, lavandería, arrendamiento de caja fuerte, acceso a internet, teléfono, fax, garaje, fotocopias, venta de flores, peluquería, servicio de guías y azafatas, taxis y autobuses contratados a terceros.

En los mismos establecimientos se prestan servicios de hostelería relacionados con la celebración de eventos tales como bodas, comuniones, reuniones de empresas, convenciones, etc., en los que se prestan otros accesorios, entre los que se encuentran los siguientes: orquestas, megafonía, discoteca, proyectores, venta de flores, peluquería, guías y azafatas, taxis y autobuses contratados a terceros y catering en banquetes de bodas, comuniones y reuniones.

Asimismo, pueden alquilarse salones para la celebración de convenciones por sus clientes sin ningún servicio accesorio adicional.

En este sentido, la DGT recuerda que la Ley del IVA en el artículo 91, uno. 2, que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento, entre otras, a las prestaciones de servicios siguientes:

“2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.”

Señala en este sentido la DGT que la aplicación del tipo general del IVA requiere que se trate, en todo caso, de un servicio mixto de hostelería, lo que implica la existencia de un servicio de hostelería conjuntamente con una prestación de servicio recreativo, por lo que se excluyen los supuestos en que la prestación de este último constituye una actividad accesorio al principal de hostelería, considerándose como actividad accesorio aquella que no se percibe por sus destinatarios como claramente diferenciada de los servicios de hostelería.

A este respecto señala la DGT que en estos servicios mixtos de hostelería se incluyen todos aquellos prestados por salas de bailes, salas de fiestas, discotecas y establecimientos de hostelería y restauración en los que, conjuntamente con el suministro de alimentos o bebidas, se ofrecen servicios recreativos de cualquier naturaleza, tales como espectáculos, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile y karaoke.

Por lo tanto, y de acuerdo con las actividades que describe la entidad consultante en el objeto de la consulta tributaria presentada, la DGT concluye informando de lo siguiente:

- a) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios de alojamiento facilitado por hoteles y otros establecimientos afines, como los balnearios.
- b) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios complementarios que el establecimiento hotelero preste a su cliente como el servicio de lavandería, caja fuerte, teléfono e Internet.
- c) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios estéticos, rayos UVA, masajes, SPA, peluquería, fax, fotocopias y parking, cuando tales servicios se ofrezcan conjuntamente con los servicios de alojamiento sin que ello conlleve un incremento del precio de estos últimos servicios y se ofrezcan con independencia de que sean utilizados o no por el destinatario de los mismos.

En caso de no cumplirse lo anterior, los servicios citados, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

- d) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios de restauración, catering y transporte de pasajeros.
- e) Tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios mixtos de hostelería, como es el caso señalado en el escrito de consulta de que los servicios mencionados (hostelería, masajes, spa, tratamientos de estética, etc.) se contraten en un único paquete, ya se comercialicen o no en forma de bonos. La aplicación del tipo general se realizará con independencia de la circunstancia de que en la factura expedida

para documentar las operaciones se diferencie el precio de los servicios de hostelería y el de los servicios de spa, masajes, tratamientos de belleza, etc.

- f) Tributarán al tipo de general del 21 por ciento las siguientes operaciones objeto de consulta, efectuadas tanto a clientes del hotel como a clientes no alojados
 - a. Venta de tabaco y flores ornamentales.
 - b. Venta o alquiler de toallas, albornoces, zapatillas y sets de baño.
 - c. Alquiler de salón de actos para convenciones, bodas y otras reuniones. No obstante, los servicios de hostelería conjuntamente con el servicio accesorio de actuación musical o baile, contratado en la celebración de bodas, banquetes o eventos similares, tributará al 10 por ciento.
 - d. Organización de reuniones y convenciones, salvo que se trate de exposiciones y ferias de carácter comercial.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0338-14, de 11 de febrero de 2014.

Modificación de la base imponible – Forma de expedir factura rectificativa – Contenido de la factura rectificativa.

En la presente consulta, la DGT analiza el contenido de las facturas rectificativas que deberá incorporar el consultante en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante ha procedido a modificar la base imponible por el impago de uno de sus clientes, conforme al artículo 80, apartado cuatro de la Ley 37/1992.

La DGT comienza el análisis de la presente consulta comprobando en primer lugar cuales son los requisitos señalados tanto en el artículo 80 de la Ley del IVA como 24 del Reglamento del IVA para conocer si era o no posible la modificación de la base imponible de acuerdo con el supuesto de hecho manifestado por la consultante.

En este sentido, y una vez comprobado el hecho de que la entidad consultante debe modificar la base imponible como consecuencia del impago de uno de sus clientes, la DGT analiza si es necesaria la emisión de una factura rectificativa, de acuerdo con el artículo 15 del Reglamento de Facturación, así como concretar su contenido.

A este respecto el apartado segundo de dicho artículo 15 señala que, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del IVA, den lugar a la modificación de la base imponible como ocurre en el caso objeto de consulta.

En lo que se refiere al contenido de dichas facturas rectificativas, el artículo 15 del Reglamento de Facturación señala que son los artículos 6 y 7 del mismo Reglamento los que señalan los requisitos pero que en especial, dicha factura deberá expresar la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo o bien indicando el importe que quede tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Concluye en este sentido la DGT que en el supuesto al que se refiere el escrito de consulta, en el que se ha modificado la base imponible debido al impago de uno de los deudores de la entidad consultante, subsistiendo la deuda del cliente por la parte de la correspondiente contraprestación, parece lo más adecuado que se expida una factura en la que se mantenga el dato relativo a la base imponible en los términos en que se procedió a la expedición del documento original, consignando corregido el dato de cuota tributaria que se deja de repercutir al cliente, precisamente, como consecuencia de la modificación de la base imponible, dejando claro que dicho dato se hace igual a cero.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0341-14, de 11 de febrero de 2014.

Canje de factura simplificada por factura completa – Plazo para solicitarla.

La DGT se pronuncia sobre el procedimiento y los plazos que ha de seguir el consultante en relación con la petición de canje de facturas simplificadas por completa en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante, en el desarrollo de su actividad adquiere, entre otros, servicios de peaje, restauración y aparcamiento, operaciones que se documentan mediante la expedición de facturas simplificadas.

La DGT comienza su análisis recordando que de acuerdo con el artículo 164 de la Ley del IVA, los empresarios y profesionales estarán obligados a expedir y entregar factura de todas sus operaciones que realicen, siempre teniendo en cuenta los límites legales que se establezcan de forma reglamentaria.

En el presente caso, el consultante recibió en un primer momento en lugar de una factura completa, una factura simplificada dado que cumplía con los

requisitos establecidos en el artículo 4 del Reglamento del IVA para que así fuera. A pesar de ello, el consultante desea realizar un cambio en esta factura y recibir una factura completa en su lugar.

A este respecto, la DGT analiza el tratamiento que de acuerdo con el artículo 15 Reglamento de Facturación tendría el canje de dichas facturas simplificadas. En este sentido, llega a la conclusión de que al no tener la consideración de facturas rectificativas a las facturas expedidas con ocasión del canje de facturas simplificadas por facturas, no les será de aplicación el plazo de expedición previsto para dichas facturas rectificativas.

En este sentido, a la luz de lo expuesto por la DGT parece desprenderse que el Reglamento de Facturación no ha previsto un plazo específico de expedición para las facturas que se expiden con ocasión de un canje, y que dicho plazo ha de ser deducido de la disposición transitoria segunda del mencionado reglamento y del criterio mantenido por ella misma en la consulta vinculante V2883-09.

Así pues, concluye la DGT que el plazo para expedir una factura, con ocasión del canje de una factura simplificada es el de cuatro años desde que se produjo el devengo del IVA de la operación documentada en dicha factura simplificada debiendo estar dicha nueva factura referida en todos sus términos a la factura simplificada objeto de canje así como y reunir todos los datos y requisitos contenidos en el artículo 6 del Reglamento de Facturación.

Señala adicionalmente la DGT que en caso de que el obligado a realizar el canje de la factura rectificativa se negara, el sujeto pasivo podría interponer una reclamación económico administrativa de acuerdo con lo previsto en el artículo en el artículo 24 del Reglamento de Facturación.

Por último, en lo que se refiere a la necesidad de que el sujeto pasivo aporte los originales de las facturas que va a canjear, la DGT recuerda que de acuerdo con la consulta vinculante será necesaria la aportación de las facturas simplificadas cuyo canje se solicite. En este sentido matiza la DGT que dicha entrega se podrá efectuar entregando físicamente las citadas facturas, o bien mediante la remisión de dichos documentos, resultantes de la digitalización certificada.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0343-14, de 11 de febrero de 2014.

Aplicación del régimen especial de bienes usados – Venta de un bien a un empresario

En la presente consulta, la DGT analiza la posibilidad o no de aplicar el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección al siguiente supuesto de hecho:

“El consultante es una persona física que ha adquirido un vehículo usado para afectarlo a su actividad económica. El vehículo ha sido adquirido a un concesionario que aplica el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. El vehículo fue adquirido por dicho concesionario a un sujeto pasivo que lo afectó a su actividad al 50 por ciento. En la factura que documenta la operación se aplica dicho régimen especial al 50% del importe de la operación y al otro 50% el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Inicia su análisis la DGT señalando que el marco normativo en que descansa el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es el dispuesto en los artículos 135 y siguientes de la Ley del IVA, siendo este régimen especial voluntario y renunciable, operación por operación, para los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes usados.

En este sentido continúa la DGT analizando cuáles son los requisitos necesarios que se deben de cumplir de acuerdo con la Ley del IVA para que a la operación objeto de consulta le pueda ser de aplicación este régimen especial. A este respecto el artículo, destaca la DGT entre otros que el artículo 135.Uno.1ºa) señala que, para ser considerada como operación recogida dentro del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección ésta venta debería efectuarse, salvando otros dos supuestos residuales, a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, es decir, a un cliente final.

En base a dicho artículo, y según los hechos descritos en el escrito de consulta, la DGT se cuestiona si puede resultar de aplicación el mencionado régimen especial a la entrega de un vehículo usado, adquirido por un concesionario a un empresario o profesional que se encontraba afecto al patrimonio empresarial de aquél en un cincuenta por ciento, cuando por dicha entrega el vendedor sólo ha repercutido al citado concesionario el IVA correspondiente al cincuenta por ciento del precio pactado para la venta, en lugar de haber repercutido por la totalidad.

Finalmente, la DGT considera que en la medida en que no concurren los requisitos legales para la aplicación del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección toda vez que, en

particular, no se trata de ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 135.Uno.1º de la Ley del IVA, dicha operación deberá tributar por el régimen general del IVA estando constituida la base imponible por el importe total de la contraprestación pactada.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0345-14, de 11 de febrero de 2014.

Adquisición vehículo todo terreno – utilización en común – deducibilidad

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

“El consultante, que realiza dos actividades (agrícola y hospedaje en establecimientos hoteleros), va a adquirir un vehículo todoterreno que utilizará en común en ambas actividades.”

En primer lugar, la DGT hace referencia a lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del IVA. En concreto, el apartado Tres del citado artículo, dispone que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión que se empleen, en todo o en parte, en el desarrollo de la actividad empresarial, podrán deducirse en el caso de vehículos automóviles (entre los que se encuentran los vehículos todo terreno). El citado artículo establece, en palabras de la DGT, una presunción legal de afectación de los vehículos automóviles de turismo a la actividad desarrollada por el sujeto pasivo del 50%.

Sobre la base de lo anterior, las cuotas soportadas por la adquisición de un vehículo por la entidad consultante, cuando lo afecte a su actividad empresarial, podrán ser deducibles, en principio, en un 50%. No obstante lo anterior, en el caso en el que se acredite un grado efectivo de uso de dicho vehículo distinto del que se haya aplicado inicialmente, se deberá regularizar la deducción practicada.

Por otro lado, la DGT analiza la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente con bienes de inversión, haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia Laszlo Bakcsi). En este sentido, la DGT concluye que la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes, directamente relacionados con bienes de inversión, debe realizarse con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad, es decir, la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición, por ejemplo, de combustible, debe desvincularse del régimen de deducción que le sea de aplicación a la adquisición del vehículo.

En relación con el párrafo anterior, la DGT establece que las cuotas soportadas por la adquisición de, por ejemplo, combustible serán deducibles

siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo y en la medida en la que previsiblemente se utilice en el desarrollo de dicha actividad económica.

Por otro lado, la DGT analiza el supuesto en el que el consultante no estuviese acogido al régimen general del IVA y tributara, por sus actividades agrícolas, en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca. En este supuesto, el consultante no podrá deducir las cuotas soportadas por los vehículos y combustibles planteados en la consulta.

Por último, la DGT plantea la aplicación, a las distintas actividades expuestas en el supuesto de hecho, del régimen de deducciones en sectores diferenciados (artículo 9.1º.c).b') de la Ley del IVA), debiendo aplicar el régimen de deducción que corresponda a cada uno de los diferentes sectores. En los casos en que los bienes o servicios adquiridos sean utilizados en común en varios sectores diferenciados, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartado dos y siguientes de la Ley del IVA.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0375-14, de 13 de febrero de 2014.

Obligaciones de facturación – servicios de mediación de seguros.

En la presente contestación, la DGT rectifica su anterior resolución de fecha 23/01/2014 con número de consulta vinculante V0148-14. En ella se había pronunciado sobre la obligación de facturación de los servicios de mediación que realizan los asociados de una asociación de mediadores de seguros que, de acuerdo con el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA, se encuentran exentos de dicho Impuesto.

En primer lugar, analiza las obligaciones de expedir facturas de los sujetos pasivos de acuerdo con los artículos 2 y 3 del Reglamento de facturación, bajo la nueva redacción derivada del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

Sobre la base de lo anterior, la DGT determina que las entidades mediadoras de seguros quedan obligadas a expedir factura por sus servicios de mediación exentos del IVA, por aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.16º de la Ley del Impuesto cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a los mismos, se entiendan realizadas en el TIVA-ES, Canarias, Ceuta o Melilla, al tratarse de servicios prestados por entidades de mediación en la actividad aseguradora, que no tienen la condición de entidades aseguradoras, en aquellos casos en los que sus destinatarios tengan la condición de empresarios o profesionales.

No obstante, e independientemente de lo anterior, la DGT especifica que será posible la cumplimentación de la obligación de expedición de factura

mediante la expedición de una factura simplificada en los supuestos que así habilite el Reglamento de facturación.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0390-14, de 14 de febrero de 2014.

Expedición factura simplificada – Devolución de mercancía – Canje de factura simplificada normal por especial – Contenido factura simplificada especial

En la presente consulta, la DGT analiza la adecuación a la Ley del IVA y al Reglamento de Facturación de los siguientes supuestos de hecho llevados a cabo por un consultante que expide habitualmente facturas simplificadas:

Canje de una factura simplificada "normal" por una factura simplificada "especial" cuando el cliente no es un empresario o profesional.

Expedición de una factura rectificativa cuando se devuelve parte de la mercancía y se adquiere otra en su lugar

Inicia la DGT el examen de estos supuestos recordando que de acuerdo con lo dispuesto en artículo 164.3 de la Ley del IVA y desarrollado en el Reglamento de Facturación, los sujetos pasivos se encuentran legitimados para expedir y entreguen factura de todas sus operaciones, pudiendo la misma ser emitida de forma "completa" o simplificada.

En este sentido, los artículos 4 y 7 del citado Reglamento de Facturación especifican que hay dos posibilidades en cuanto a la emisión de facturas simplificadas, unas que se pueden denominar como normales y otras que son las que podemos denominar como especiales.

Las diferencias entre ambas radican, de forma esencial, y de acuerdo con lo descrito en el artículo 7 del Reglamento de Facturación en el contenido a incluir dentro de ellas. En este sentido, y de acuerdo con el apartado segundo del citado artículo, al contenido mínimo a incluir recogido en dicho artículo 7, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional y así lo exija, el expedidor de la factura simplificada deberá añadir también el NIF español y domicilio de quien reciba la factura así como la cuota tributaria que se repercuta en la operación.

Tras definir ambos conceptos, la DGT analiza si, como ocurre en el supuesto de hecho objeto de consulta, se solicita el canje de una factura simplificada "normal" por una "especial". En este sentido, y de acuerdo con el artículo 15.6 del Reglamento de Facturación las facturas que se expedan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas, considerando que las mismas no van a tener la consideración de rectificativas siempre que

las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo.

Por lo tanto, y de acuerdo con lo expuesto, si un cliente que no tenga la consideración de empresario o profesional pueda solicitar el canje de una factura simplificada “normal” por una factura simplificada “especial” sin que dicha factura tenga el carácter de factura rectificativa.

Por último, en lo relativo a la obligatoriedad de expedir factura rectificativa por la modificación de la base imponible como consecuencia de la devolución de parte de la mercancía, la DGT señala que el artículo 15.2 del Reglamento de Facturación señala que sólo será obligatoria la expedición de una factura rectificativa cuando las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o cuando se hubieran producido las circunstancias que de acuerdo con el artículo 80 de la Ley del IVA dieran lugar a la modificación de la base imponible.

En este sentido, y no estando ante ninguno de estos dos supuesto, la DGT concluye que cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0403-14, de 14 de febrero de 2014.

Tratamiento muestras comerciales – no sujeción – facturación – deducibilidad.

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

“El consultante es empresario persona física, cuya actividad es la venta al por mayor de productos farmacéuticos: apósitos y material de curas, siendo sus clientes, hospitales, farmacias, mutuas y consumidores finales.

En el ejercicio de su actividad entrega a título gratuito dicho material como muestras comerciales para potenciales clientes. El material entregado de forma gratuita es el mismo que es objeto de venta y no consta en él ninguna leyenda que diga que es un material para su promoción. La cantidad que se regala no es significativa y no sirve para hacer un tratamiento completo.”

En primer lugar la DGT hace referencia a lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley del IVA, en especial, al apartado tres del citado precepto donde se manifiesta que la sujeción al Impuesto se hace con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad o en cada operación en particular.

Por otro lado, la DGT analiza el contenido del artículo 7, número 2º, de la Ley del IVA. En este sentido, la DGT señala que los supuestos de no sujeción previstos en el citado artículo son excepciones al principio general por el cual quedan sometidas al tributo las entregas de bienes y servicios afectadas a una actividad empresarial y que lleven a un consumo final. En el supuesto de hecho objeto de análisis, la finalidad de las muestras no sería satisfacer una necesidad del consumidor final sino conseguir un incremento de las operaciones de la empresa.

Pese a que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha manifestado que las exenciones se han de interpretar estrictamente, ello no significa que, en palabras del propio Tribunal, se terminen restringiendo de tal manera que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen. En este sentido, la DGT concluye que la finalidad de una muestra comercial es servir de ejemplo del producto que se trata de promocionar, siendo posible la entrega de un producto acabado cuando, de dicha manera, se satisface la finalidad comercial sin excederla.

Sobre la base de lo anterior y para el supuesto de hecho concreto, si las entregas gratuitas lo son con un fin de promoción de la actividad, para que los potenciales clientes comprueben la calidad de sus productos y los demanden en lo sucesivo y el número de muestras entregadas sea el adecuado para alcanzar ese objetivo, las citadas entregas estarán no sujetas y podrá el consultante deducirse, a priori, las cuotas del IVA soportadas en su adquisición. En caso contrario, es decir, si no se cumpliesen los requisitos para poder aplicar el supuesto de no sujeción, la consultante no podrá deducir las cuotas del IVA soportadas en su adquisición.

A la vista del artículo 2 del Reglamento de facturación, no existirá obligación de expedir factura en los supuestos en los que, como en el caso particular, no exista operación a efectos del IVA. Al no existir obligación de expedir factura, no habrá obligación de consignar dichas entregas gratuitas en el modelo 347 ni en los modelos 303 ni 390.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0411-14, de 14 de febrero de 2014.

Tipo impositivo aplicable a la prestación de servicios de interpretación de lengua de signos.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la determinación del tipo impositivo aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

“Las consultantes, una persona física y una persona jurídica, prestan servicios de interpretación de lengua de signos a personas con discapacidad sensorial, facturando a cargo de una persona jurídica.”

En primer lugar la DGT hace referencia al artículo 4 de la Ley del IVA, según el cual estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios y profesionales a título oneroso, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A continuación, la DGT se pronuncia acerca de la consideración de las consultantes como sujetos pasivos del impuesto, señalando que en virtud del artículo 5.Uno.a) de la Ley del IVA. La DGT afirma que las consultantes tendrán la consideración de sujeto pasivo del Impuesto, estando sujetas las prestaciones de servicios que las mismas realicen, en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

Una vez manifestado lo anterior, la DGT analiza el tipo impositivo que resulta aplicable a los servicios objeto de consulta. En virtud de lo establecido en el artículo 90 de la Ley del IVA, se aplicará con carácter general, un tipo impositivo del 21%, salvo por lo dispuesto en el artículo 91 de dicha ley, que prevé la aplicación de un tipo reducido del 10% para aquellas prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 20.Uno.8º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando las mismas no se encuentren exentas en virtud de dicho precepto, o les sea de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado Dos.2 de citado artículo.

La DGT concluye afirmando que dado que la consultante no tiene la condición de establecimiento privado de carácter social (requisito exigido por el artículo 20.Uno.8º de la Ley del IVA para poder aplicar la exención correspondiente), y que los servicios de intérprete del lenguaje de signos a personas con discapacidad auditiva se incluyen entre los de asistencia social, en el ámbito de la educación especial y asistencia a personas con minusvalía a que se refiere el artículo 20.Uno.8º.c) de la Ley 37/1992, los servicios objeto de consulta quedarán gravados al tipo impositivo reducido del 10%, con independencia de que el profesional o empresario que preste dichos servicios, sea una persona jurídica o persona física independiente.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0445-14, de 19 de febrero de 2014.

Rectificación de la repercusión del IVA – Actuaciones de la Administración Tributaria.

A través de esta contestación, la DGT se ha pronunciado acerca la rectificación de la repercusión y las correspondientes deducciones, habiendo tenido lugar actuaciones inspectoras. Específicamente, en el supuesto de hecho la consultante prestó determinados servicios en 2009 y 2010 que consideró exentos del IVA, por los que se expidió la correspondiente factura. Posteriormente y tras una actuación inspectora se determinó que las operaciones no estaban exentas, procediendo al abono de las cuotas correspondientes y no habiéndose interpuesto reclamación al respecto.

Establece la DGT que, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 89.Tres de la Ley del IVA, modificada por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Se deduce del supuesto de hecho descrito que la consultante ni participaba ni debía saber que participaba en una operación que se enmarcaba en un fraude, por tanto, estará habilitada para rectificar la repercusión del Impuesto, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde que se advirtieron las causas de la incorrecta determinación de las cuotas repercutidas, es decir, desde que se produjo la actuación de la Administración tributaria.

Por otra parte, la entidad destinataria de las prestaciones de servicios efectuadas por la consultante, podrá deducir las cuotas repercutidas como consecuencia de la rectificación efectuada por aquella.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0449-14, de 19 de febrero de 2014.

Exenciones – Servicios culturales de actividades del museo – Entidades o establecimientos privados de carácter social – Fundación del sector público – Carácter gratuito de los cargos de presidente, patrono o representante legal.

La problemática sobre el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 20.Tres de la Ley del IVA respecto a que los cargos de presidente, patrono o representante legal de una entidad o establecimiento privado de carácter social deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de éste -para la correcta aplicación de la exención contenida en el apartado Uno.14º de dicho artículo 20 de la Ley del Impuesto relativa, entre otros, a los servicios consistentes en visitas a museos-, ha sido abordada por la DGT en esta contestación vinculante a consulta.

En concreto, los hechos descritos en la misma se refieren a una Fundación del sector público estatal de régimen privado que realiza prestaciones de servicios vinculadas a las actividades de museo. Además, la Fundación cuenta con un Director General, en virtud de un contrato de alta dirección, que obtiene una retribución plenamente identificable a su valor de mercado y tiene poderes amplísimos.

Es de destacar que la DGT entiende que, dado que la Fundación consultante es una entidad de Derecho privado, sin perjuicio de su pertenencia al sector público estatal, ha de analizarse si la misma puede tener la consideración de entidad o establecimiento privado de carácter social para la aplicación de la mencionada exención.

A estos efectos, y respecto del requisito relativo a la necesidad de que los cargos de presidente, patrono o representante legal de una entidad o establecimiento privado de carácter social deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de ésta, la DGT analiza la jurisprudencia comunitaria en esta materia, los Estatutos de la propia Fundación, así como los preceptos recogidos en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, para señalar que, con carácter general, el órgano que adopta en última instancia las decisiones en el ámbito económico de las fundaciones y que ejerce funciones superiores de control es el Patronato –debiendo ejercer los patronos su cargo de forma gratuita-, si bien el Patronato puede delegar sus facultades en otros órganos, tales como, es el caso de la consulta, en un Director General.

Es por ello que, entiende la DGT, que *“cuando las funciones delegadas permitieran a dicho Director General adoptar en última instancia las decisiones relativas a la política de la fundación, en especial en el ámbito económico, y ejercer funciones superiores de control, podría llegar a*

concluirse que la entidad no tiene carácter social a efectos del artículo 20.Uno.14º de la ley 37/1992, al no ejercerse dicho cargo de forma gratuita”.

Ahora bien, concluye igualmente ese Centro Directivo que “ [...] *cuando las funciones atribuidas al Director General sean esencialmente funciones directivas de carácter ejecutivo que realice bajo la dirección y control de quienes ejerzan la verdadera autoridad decisoria y las funciones de gestión y administración de la Fundación, no podría concluirse que la entidad no tiene carácter social, a efectos del artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992 mencionado, por el mero hecho de que dicho cargo se encuentre retribuido”.*

19. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0474-14, de 21 de febrero de 2014.

Rectificación de autoliquidación por modificaciones al alza de la base imponible en el ámbito de procedimientos de modificación por créditos incobrables.

La DGT ha resuelto en esta contestación sobre el procedimiento idóneo para recuperar unas cuotas del IVA ingresadas por error ante la Hacienda Pública, de acuerdo con el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante procedió a modificar la base imponible por aplicación del artículo 80, apartado cuatro de la Ley 37/1992. Posteriormente, como consecuencia de una sentencia judicial obtuvo el cobro de la deuda, procediendo a rectificar al alza la base imponible e ingresar la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

En primer lugar, la DGT señala que, como regla general, una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación. Por lo tanto, la consultante, como consecuencia del cobro de la deuda, mediante sentencia judicial, no tendría que haber expedido una nueva factura rectificativa, modificando al alza la base imponible de la operación previamente impagada, ni haber ingresado el impuesto correspondiente, como se desprende de lo dispuesto por el artículo 80.Cuatro.C) de la Ley del IVA.

Asimismo, establece la DGT que de acuerdo con el informe de 13 de febrero de 2014 de la Subdirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación.

Por lo tanto, para la obtención de la devolución de ingresos indebidos que se ha producido como consecuencia de la presentación de una autoliquidación,

el procedimiento aplicable es el de rectificación de autoliquidación y no el de devolución de ingresos indebidos.

Finalmente, recuerda la DGT que el procedimiento de rectificación de autoliquidación viene regulado en el artículo 126 y siguientes del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0501-14, de 25 de febrero de 2014.

Adjudicación de local en subasta pública – Renuncia de la exención en relación con la segunda o ulterior entrega de inmuebles – Inversión del sujeto pasivo

En relación con la tributación a efectos del IVA de la entrega de un local comercial mediante la adjudicación del mismo en una subasta realizada por la Seguridad Social, la DGT se ha manifestado en la presente consulta en los términos que se exponen a continuación.

Primeramente, establece la DGT que el propietario del local comercial subastado es empresario o profesional a efectos del IVA, por lo que la transmisión del mismo estará sujeta a dicho Impuesto.

En relación con la exención regulada en el número 22º del artículo 20.Uno de la Ley del IVA y su aplicación a la transmisión de una edificación terminada en virtud de pública subasta, la DGT considera que podría considerarse primera entrega de edificación, bajo determinadas condiciones. En otro caso, como parece ser, la entrega estará sujeta pero exenta, sin perjuicio de la posible renuncia de la exención.

Por otro lado y de acuerdo con las modificaciones introducidas por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, en los supuestos de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial, el adjudicatario puede efectuar, en su caso, la renuncia a las exención así como presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del IVA resultante, mediante el modelo 309.

Si, por el contrario, operara la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º, letra e) por renunciar a la exención, el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación, por lo que viene obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en nombre propio, sin actuar en nombre y por cuenta del empresario al que fue embargado el local comercial.

IV. World VAT News

1. Mexico - Foreign Trade Rules modification.

On 7 February 2014, the 7th and 8th FTR modifications were published in the Mexican Official Gazette.

The main changes are as follows:

- When a taxpayer requests a certified copy of the customs declaration, a copy of the documents electronically transferred to the customs electronic system (CES) will also be provided.
- The following have been added as causes for suspension from the Importer's Registry:
 - Incorrect data on the import invoice regarding the name or address of the supplier;
 - Where the importation of goods is considered to be involved in vulnerable activities (namely, money laundering);
 - Suspension of a sanitary license.
 - Exported goods can be returned to Mexico without paying the import duty, provided the goods are not modified and did not remain in a foreign territory for more than one year.
 - Maquilas or Strategic Bonded Warehouses (SBW) can determine a provisional value for goods to be temporarily imported.
 - Tax on the importation of cigarettes or of goods considered to be involved in vulnerable activities must always be paid directly from the taxpayer's account.
 - Tax due on the permanent importation of used or new vehicles can be paid with cash, provided the importer only imports one vehicle in a 12 month period.
 - Guidelines have been established for the procedures to be carried out through the CES.
 - SBWs can be located outside fiscalized premises, provided the SBW is located within a strategic development zone.
 - Requests can be made for customs clearance to be carried out in unauthorized places, provided the facilities to be used are

located in an international airport, at an authorized border, a port or a railway terminal, and are equipped with customs services.

- When the authorities have already commenced the verification of goods, the importation of those goods can still be regularized, with the payment of a penalty ranging from MXN 1,640 to MXN 2,460 (approximately, from USD 126 to USD 189).
- Companies that have machinery and equipment in their possession, without the documentation to prove legal possession, can regularize the goods without being registered in the Importer's Registry.
- Information sent through the CES is considered to be sent by the taxpayer and the customs broker.
- Specific guidelines for obtaining VAT and excise tax certification have been published. The following guidelines are included, among others:
 - Which suppliers must be registered;
 - How to obtain confirmation that tax obligations have been met;
 - The ability to include in the percentage of required exports the export of goods in the same condition as they were temporarily imported;
 - Compliance obligations.

2. Paraguay - Changes to tax regime.

On 1 January 2014, a law came into force including a number of indirect tax changes, mainly affecting VAT. Below is a summary of the changes.

Exemptions

The list of goods and service that became VAT exempt with the entry in force of the law include the following:

- Foreign currency and public and private securities, including the sale of shares.

- Books and newspapers printed or published electronically – under the previous rules, only books and newspapers published on paper were VAT exempt.
- Laptops and related supplies supplied under programs that provide such technology tools without charge to children and teenagers.
- Fuels derived from petroleum and biofuels.
- Services provided by sporting and cultural non-profit institutions (where dividends are not distributed directly or indirectly to their members or associates), including charges for social fees and income from ticket sales for sporting and cultural events that are organized solely by such institutions under specified terms and conditions.
- The sale of goods and services by:
 - Associations, federations, foundations, mutual funds and other legal entities engaged in medical, social, charitable, literary, artistic, union, sporting, scientific, religious or educational assistance that are recognized by the Ministry of Education and Culture or by law; and
 - Legally recognized political parties,

provided they are non-profit and dividends are not directly or indirectly distributed among members or associates, and they have as their only goal the end for which they were created.

- Sales and imports on behalf of pre-school, primary, secondary, technical and university educational institutions recognized by the Ministry of Education and Culture or by law of:
 - Equipment and supplies for laboratories;
 - Tools, furniture and equipment for classrooms, auditoriums, and libraries;
 - Computers, photocopiers and telecommunications equipment.

Rates

Supplies of the following goods that were previously exempt are now taxed at the rate of 5%: agricultural products; fruits, horticultural products in a natural state and live animals; goods that are the product of hunting and fishing, alive or not; virgin vegetable or raw degummed oil; and the following items for family consumption: rice, noodles, edible oils, mate, milk, eggs, raw meat, flour and iodized salt.

3. United States - U.S. sets deadline to implement 'single window' for filing of trade information.

On 19 February 2014, the White House issued Executive Order (EO) 13659 on Streamlining the Export/Import Process for America's Businesses.

The EO establishes a 31 December 2016 deadline for completing the International Trade Data System (ITDS). The ITDS will be a 'single window' for the electronic filing of trade information required by multiple U.S. government agencies, through which importers and exporters will file a single electronic report and the relevant data will be automatically distributed to the relevant agencies.

The use of the ITDS will reduce companies' administrative costs associated with import and export transactions that currently require filings with multiple government agencies and/or on paper, provide government agencies with more immediate access to required data, and expedite the clearance of shipments (or the identification of dangerous or prohibited items).

The ITDS will be built and operated by U.S Customs and Border Protection (CBP), and CBP is currently working with other federal agencies to interface the agencies' data collection points with ITDS. CBP and the affected agencies are employing a phased approach to meet the EO's December 2016 deadline. Spring 2014 is the target date for CBP to test technical ITDS capabilities for imports involving the Food Inspection Service and the Environmental Protection Agency, while spring 2015 is the target for filing both import and export data through ITDS and for expanding the range of industry partners' filing capabilities (e.g., the filing of export and import manifests).

General license now available for personal communications items and services in Iran.

On 30 May 2013, the U.S. Department of the Treasury, in consultation with the Departments of State and Department of Commerce, issued General License D (GL D) authorizing the export and re-export to Iran of certain hardware, software and services incident to personal communications.

With effect from 7 February 2014, the GL D was amended, such that the Office of Foreign Asset Controls (OFAC) can authorize several transactions relating to personal communication. This amendment to the GL D increases the scope of communications, software and telecommunication activity permissible with Iran. Transactions that are now permitted include: (1) fee-based services for the exchange of information via the Internet (e.g., instant messaging, social networking, photo sharing and blogging); (2) fee-based software (both controlled and not controlled under the EAR) necessary to enable the exchange of personal communications over the Internet; and (3) Internet connectivity services and telecommunications capacity from the

U.S. to Iran. The transfer of funds from Iran, or on behalf of a person in Iran, in furtherance of the authorized services may be processed by U.S. institutions or brokers.

However, exporters should be aware that GL D, as amended, still does not authorize several items and services, such as those involving the government of Iran, commercial activity involving web hosting and domain registration, and any activities that may be prohibited or require a license (i.e., provision of services to specially designated nationals).

Bureau of Industry and Security issues 45 frequently asked questions on export control reform

On 26 February 2014, the U.S. Department of Commerce's Bureau of Industry and Security (BIS) issued the questions and answers of the 45 most frequently asked questions (FAQs) to export control reform.

Many of the questions are derived from Assistant Secretary of Commerce Kevin Wolf's 'weekly calls' where the Assistant Secretary receives questions from around the U.S. regarding export control reform.

4. Uruguay- VAT exemption for foreign artists performing in Uruguay.

The Executive Power can exempt from VAT income derived by non-resident artists for performances carried out in Uruguay, provided the performances are for cultural, artistic or touristic purposes. To obtain the exemption, the performance must be declared to be of national or departmental (state) interest.

A decree published on 19 February 2014 regulates the process and criteria to request and approve the VAT exemption.

Applications for the exemption must be submitted to the Ministry of Economy and Finance with the following documentation:

- A copy of the Declaration of National or Departmental Interest, as applicable; and
- Explanatory detail of the production, specifying the intended site for the performance, the expected number of spectators, ticket prices and the amount of personal income obtained by the non-resident artist(s) as a result of the performance for which the VAT exemption is requested.

The application must be filed prior to going to market with the performance.

To process the request, a report must be issued by the Ministry of Education and Culture or the Ministry of Tourism and Sports recommending that the

exemption is required. The report must indicate the importance of the exemption for the viability of the performance of the artist(s), and the reasons for its cultural, artistic or touristic interest.

To obtain the exemption, the performance must be public; private events are excluded from its application.

5. Australia - Increased penalties for customs law infringements.

Significant changes have been made to the customs law infringement notice scheme (INS), effective from 1 February 2014.

The INS is an administrative enforcement remedy used to deal with suspected contraventions of certain customs law provisions (e.g., those relating to handling of goods, reporting obligations, provision of information, record keeping, etc). Infringement notice recipients can opt to resolve the matter, without admission of liability or conviction, by paying a penalty.

The changes include:

- Increased maximum penalties;
- Corporate multiplier (x 3) applied to penalties imposed on companies;
- Longer timeframe for authorities to issue infringement notices (i.e., up to four years of the offence being committed).

Entities importing or exporting goods to or from Australia should ensure that they or relevant service providers are familiar with all of the obligations affected by the INS changes.

6. China - Administrative measures on zero-rated VAT services.

On 8 February 2014, China's State Administration of Taxation (SAT) released Bulletin 11, which provided the implementation guidance for the application of zero-rated VAT treatment on qualified taxable services. Bulletin 11 will take effect retroactively as from 1 January 2014 and has amended the previous SAT Bulletin 47 (which was abolished at the same time).

The key changes are as follows:

- For international railway transportation services and railway transportation services between China mainland and Hong Kong, Macao and Taiwan (newly added VAT-able item per Circular 106), the detailed requirements are as follows:

- The calculation base for 'VAT Exemption-Credit-Refund' shall be the net service income the company obtained after deducting the relevant international freight-related costs;
 - When applying the export VAT refund qualification, the company's business license scope must include 'railway transportation services';
 - A number of documents must be provided to complete the 'VAT Exemption-Credit-Refund', such as international shipping documentation, income settlement notification, etc.
- For aerospace transportation services (newly added VAT-able item per Circular 106 – 'aerospace transportation' refers to using rockets and other carriers to send satellites or space probes into space orbits), the detailed requirements are as follows:
 - The calculation base for 'VAT Exemption-Credit-Refund' shall be the amount shown on the receipt voucher;
 - When applying for the export VAT refund qualification, the company's business license scope shall include 'commercial satellite launching services'.
 - A number of documents must be provided to complete the VAT filing, such as detailed application forms, service contract, income proof, etc.
 - For international transportation services and transportation services between Hong Kong, Macao and Taiwan by time charter or wet lease (which qualify for zero-rating), the leaser is not required to provide the original bill of lading for the VAT filing.
 - For zero-rating to apply to the export of purchased or self-developed R&D services and design services by foreign trade companies, certain VAT filing documents must be provided, including a VAT refund application form, documentation of the amount of services purchased for export, the service invoice, and documentation of the amount of input VAT for the services purchased.

Affected companies should be monitoring the above changes and preparing the relevant documents to enable them to apply for the zero-rated VAT treatment, if applicable.

7. India - Indirect tax changes in the Interim Budget for financial year 2014-15.

The Union Finance Minister presented an Interim Budget for the financial year 2014-15 on 17 February 2014. Some of the significant indirect tax budget changes are as follows:

Excise duty

- The basic rate of excise duty on all goods classifiable under Chapter 84 and Chapter 85 has been reduced from 12% to 10%.
- Excise duty has been reduced on:
 - Small cars, taxis, motorcycles and scooters from 12% to 8%;
 - 1500 cc motor vehicles from 24% to 20%;
 - 1500 cc motor vehicles other than Sport Utility Vehicles from 27% to 24%;
 - Sport Utility Vehicles from 30% to 24%.

The benefits of the reduced rates are only available up to 30 June 2014.

Service tax

Exemption from service tax has been granted to the following services:

- The preservation of stem cells and any other activity in relation to the preservation, such as collection of umbilical cord blood, processing the same for segregation of stem cells, testing and cryopreservation of stem cells, carried out by cord blood banks;
- The loading, unloading, packing, storage or warehousing of rice.

Importer to obtain registration under Central Excise law and file returns to issue invoice on which credit can be taken

A previous edition of this newsletter discussed an amendment to the Central Excise Rules, 2002 (CER) and CENVAT Credit Rules, 2004 (CCR), which essentially laid down the procedures to be followed for obtaining CENVAT credit on invoices issued by an importer. These changes were supposed to come into force on 1 March 2014.

These proposed amendments have been withdrawn and instead excise registration has been made compulsory for importers for issuing invoices on

which CENVAT credit can be taken. Further, registered importers are also required to file quarterly returns.

The changes shall take effect from 1 April 2014.

Safeguards, conditions, limitations and procedures for claiming refund of CENVAT credit to provider of specified services

On 3 March 2014, the Central Board of Excise and Customs provided safeguards, conditions, limitations and procedures for claiming refunds of unutilized CENVAT credit taken on inputs and input services for providers of the following output services where a service recipient is required to partially discharge service tax under the reverse charge:

- The renting of a motor vehicle designed to carry passengers on a non-abated value, to any person who is not engaged in a similar business;
- The supply of manpower for any purpose or for security services; or
- The execution of a works contract where the service portion is subjected to tax.

Amendment to the input service distributor mechanism

An input service distributor is an office of a taxpayer which receives invoices for the purchase of input services from service providers and issues invoices, challan etc. to manufacturing/service units to distribute credit of the service tax paid on such services. An amendment to the mechanism of the input service distributor was made by the Central Government on 24 February 2014.

The main amendments are as follows:

- The credit of service tax used by more than one unit now needs to be distributed on the basis of the turnover of such units to the total turnover of all operational units;
- The credit needs to be distributed based on the turnover of the preceding 'financial year'.

The changes came into force with effect from 1 April 2014.

The above changes require further refinement in determining the proportions for the distribution of credit.

Stent and valve implanted in the course of surgical procedure not subject to VAT

In the recent decision of International Hospital Pvt. Ltd., the issue before the Allahabad High Court was whether a stent and valve implanted in a patient in the course of a surgical procedure in the hospital had the character of the sale of goods to be made subject to VAT.

The High Court held that the parties did not intend that there would be a sale of a stent or valve by the hospital to the patient, who entered hospital for the purpose of a surgical procedure. The contract, in substance, was an agreement in which the patient was to be provided treatment in the form of a medical procedure, and the implantation of a stent or valve in the heart of the patient was an intrinsic and integral element of that procedure. Thus, there was no element of sale in the transaction of the implantation of a stent or valve and hence it was not subject to VAT.

Sales tax retained under state incentive scheme liable to excise duty

In the recent decision of Super Synotex (India) Ltd., the Supreme Court observed that the taxpayer was availing himself of a benefit under the state incentive scheme under which he was entitled to collect 100% of the sales tax amount from the customer but was required to pay only 25% of the tax to the government and was able to retain 75% as an incentive.

The Supreme Court ruled that the amount retained by the taxpayer was to be treated as the price of the goods according to the definition of transaction value that was introduced with effect from 1 July 2000, and excise duty was to be paid on that amount.

This decision is likely to impact all manufacturers that have been availing themselves of the similar benefit under the incentive scheme, and not paying excise duty on the portion of tax retained by them.

'Service recipient' for the purpose of export of service

In the case of GAP International Sourcing (India) Pvt. Ltd., it was observed that the tax authorities had denied the claim of export of service of an Indian subsidiary that provided support services pertaining to procurement of goods to its foreign holding company.

The tax authorities' view was based on the grounds that the services provided by the subsidiary were performed in India and were not capable of being used outside India, as was required by the law that applied at that time regarding exports of services.

The Appellate Tribunal took the view that a service would be treated as received outside India for use in relation to business if

- The services have been provided on the instruction of a person located outside India for use in his business;
- Payment for those services has been made by him in convertible foreign exchange and it is he who has used the service to satisfy the need of his business.

The service in relation to the procurement of goods provided by the Indian subsidiary was entirely meant for its foreign holding company, and it was used by them in relation to their business located abroad. Therefore, these services were to be treated as delivered and used outside India, and since the payment for services was received in convertible foreign currency, it was to be treated as an export of services.

8. Singapore - Singapore Customs rolls out Revised Strategic Trade Scheme.

The Strategic Trade Scheme (STS) is an enhanced permit regime aimed at promoting effective internal export control compliance and providing legitimate traders with greater facilitation in permit declarations relating to transactions of strategic goods for non-WMD related end-use.

Singapore Customs has revised the STS. From 1 April 2014, the permit type and scope of approval under the revised STS will be as follow:

Permit Type	Scope of Approval
Bulk Permit (replaces existing Tier 2 & 3 Permits)	<u>Approval by Countries of Destination</u> (Pre-approved) Multiple products to Multiple destination countries.
	<u>Approval by Specific Entities</u> (Pre-approved) Multiple products to Multiple end users.
Individual Permit (replaces existing Tier 1 Permit)	Approved on a per transaction basis.

The other key changes to the STS are as follows:

- Revised Internal Compliance Programme (ICP) requirements for Bulk Permits (previously known as Tier 2 & 3 Permits);

- New declaration procedures for TradeNet permits for exports/transshipment covered by the Bulk Permits;
- New documentary requirements for submission of a TradeNet outward permit under Bulk Permits.

The revised STS will allow for companies to enjoy a greater level of trade facilitation. For instance, companies will be able to cover multiple products and multiple end users within a single permit via an “Approval by Specific Entities” Bulk Permit, instead of maintaining multiple ones under the existing 3-tiered scheme.

There will be a six month adjustment period from 1 April 2014 to 30 September 2014.

9. Vietnam - Export Processing Enterprise – establishment of separate branches to conduct trading activities.

From 1 January 2014, in accordance with Decree No. 164/2013/ND-CP issued by the Government, Export Processing Enterprises (EPE) that have been granted permits for trading activities in Vietnam (i.e., import from other countries to sell in the domestic Vietnamese market or import into Vietnam with subsequent sales to entities outside Vietnam) must establish separate branches under different investment certificates, and be located outside of export processing zones/enterprise, to engage in these activities.

The accounting for trading activities must be separated from the accounting for manufacturing activities for export at these branches. For goods imported for trading purposes, the branches will have to declare and pay VAT at importation. The subsequent sales of these goods will also require declaration and payment of VAT.

Importation of second hand goods and goods affecting national security and defense

Circular No. 04/2014/TT-BCT, issued by the Ministry of Industry and Trade, took effect from 20 February 2014. This circular promulgates the list of second hand goods prohibited from import (replacing the old list from Circular No. 04/2006/TT-BTM) and also a list of goods deemed to affect national security and defense.

For the first time, import restriction will apply to dual-use goods as these items have been included in the list of goods deemed to affect national security and defense. Accordingly, importers of goods deemed to affect

national security and defense will have to meet specified criteria and adhere to strict procedures in order to import these items into Vietnam.

New circular amending and supplementing guidance on customs valuation

On 26 February 2014, the Ministry of Finance issued Circular No. 29/2014/TT-BTC which provides for guidance on customs valuation. This circular will take effect on 12 April 2014 with the following directives of particular note:

- Valuation consultation shall be applicable only in cases where (i) there is doubt as to the dutiable value of the imported goods included in the risk management list, and (ii) the importer is classified as a high-risk enterprise or has import-export transaction for a period of less than 365 days. For other cases, if there is doubt as to the dutiable value or inconsistent information in Customs' dossiers, the importers may clear the goods at the declared price but will be subject to post-customs clearance audit.
- Even in cases of valuation consultation, if the importer does not agree with the proposed dutiable value provided by Customs, the case shall then be transferred to post-customs clearance audit to determine the dutiable value.

10. Croatia – Amendments to VAT legislation.

A number of amendments to the VAT legislation came into force on 1 January 2014, including the following.

Tour operator margin scheme (TOMS)

Following the CJEU ruling in the case Commission v Spain and seven other Member States on their interpretation of the TOMS rules, Croatia has amended its VAT regulations.

In particular, from 1 January 2014, the definition of 'traveller' was extended to include any person to whom a travel agent provides services; prior to 1 January 2014, only natural persons were regarded as travellers. As a result, Croatian travel agents must apply TOMS to their wholesale supplies.

In addition, from 1 January 2014 it will be sufficient to provide one service in relation to a journey, such as transportation or accommodation, to apply TOMS. Prior to 1 January 2014, TOMS applied only when a travel agent provided at least two services (transport, accommodation or any other tourist service).

Deduction of input VAT

A new procedure has been introduced for input VAT deduction.

Specifically, if the invoice for a supply is obtained before the deadline for filing a tax return, a taxable person has the right to deduct input VAT in the accounting period in which the goods and services were supplied. Otherwise, the taxable person has a right to deduct input VAT in the accounting period in which it received the invoice.

Other significant amendments

On 1 January 2014, the reduced rate of 10% (applied to accommodation and hospitality services, baby food and other prescribed supplies) increased to 13%.

There had been different interpretations of the rules regarding the currency to be used on invoices. The amended VAT regulations clarify that invoices may be issued in foreign currency, provided the total invoice amount and the amount of VAT to be paid are denominated in HRK.

Changes to VAT forms (the VAT return, annual VAT return, incoming and outgoing invoices ledgers) also took effect on 1 January 2014.

New excise duties for tobacco products

The Government issued a new decree on excise duty for cigarettes, fine cut tobacco and other smoking tobacco, which entered into force on 6 March 2014.

The regulation increased excise duties on tobacco products, as follows:

Tobacco products	Excise duty from 6 March 2014	Excise duty before 6 March 2014	
cigarettes	specific excise duty	HRK 210 per 1,000	HRK 197 per 1,000
	proportional excise duty	37% of the retail price	37% of the retail price
fine-cut tobacco	HRK 520 per 1 kg	HRK 450 per 1 kg	
other smoking tobacco	HRK 450 per 1 kg	HRK 380 per 1 kg	

11. European Union - Commission reports on countering VAT fraud.

The European Commission has adopted two reports which address problems linked to fighting VAT fraud within the EU, and identify possible remedies. The first report looks at VAT collection and control procedures across the Member States, and concludes that Member States need to modernize their VAT administrations in order to reduce the VAT Gap, which was around EUR 193 billion in 2011. Recommendations are addressed to individual Member States on where they could make improvements in their procedures.

The second report looks at how effectively administrative cooperation and other available tools are being used in order to combat VAT Fraud in the EU. It finds that more effort is needed to enhance cross border cooperation, and recommends solutions such as joint audits, administrative cooperation with third countries, more resources for enquiries and controls and automatic exchange of information amongst all Member States on VAT.

EU Parliament backs standard VAT return for all Member States

The European Parliament has voted to support the European Commission's proposal to introduce a standard VAT return to be used in all Member States. The proposal is intended to reduce burdens on businesses operating in several jurisdictions by introducing a common format for their VAT returns in each country that they operate in. Whilst the concept, and the Parliament's support for it, will be widely welcomed, it seems clear that the conflicting requirements of those countries that rely on VAT returns to collect a wide range of data and those that currently use very short forms and do not wish to impose additional burdens on businesses there, pose difficulties that will need to be overcome before the proposal is finally adopted. The Commission still hopes to reach a conclusion and adopt the new form of return by the end of 2014.

Considerable lower additional duty rate on imports from the United States

In 2005, the European Union introduced retaliatory measures on imports from the U.S. The additional duties are the result of the EU's 'Byrd Amendment' dispute with the U.S. Since then, both the list of U.S. originating products for which these measures apply and the additional duty rate have been adjusted several times, the last time on 1 May 2013.

In 2013, the additional duty rate was raised from 6% to 26%.

According to the latest reports from Brussels, on 1 May 2014, this rate is expected to drop from 26% to 0.35%. The list of products for which the retaliatory measures apply is expected to remain the same.

This would mean that for the following products, from 1 May 2014, an additional duty rate of 0.35%, instead of the current 26%, may apply for U.S. originating imports into the EU:

CN code	Description
0710 40 00	Sweet corn, uncooked or cooked by steaming or by boiling in water, frozen
9003 19 30	Frames and mountings for spectacles, goggles or the like, of base metal
8705 10 00	Crane lorries (excl. breakdown lorries)
6204 62 31	Women's denim trousers and breeches

At present, this measure is only draft legislation that is still to proceed through the (remaining) formal channels and to be officially published.

European Commission proposes reduction or elimination of customs duties for products originating in Ukraine

The European Union and Ukraine concluded their negotiations for a Deep and Comprehensive Free Trade Area (DCFTA) at the end of 2011. Due to the recent developments in Ukraine, the DCFTA still has not been signed yet.

As an alternative, supporting the economic stabilization of the Ukraine, the European Commission has now adopted a proposal for a regulation unilaterally granting Ukrainian products preferential EU market access. EU customs duties on (mainly agricultural and food) products originating in Ukraine will be reduced or fully eliminated.

At present, Ukraine no longer depends on the entry into force of the DCFTA, which is now expected to take some more time. If Ukraine fails to comply with the conditions of this regulation, the European Commission, however, can suspend its autonomous preferences granted.

12. France - Import VAT deferral.

Further to the announcement by French President, François Hollande, of measures to boost France's investment attractiveness, customs procedures for companies are to be improved.

From January 2015, a new regime will allow companies to defer the payment of the VAT due on imported goods on their VAT return. The procedure will be available for operators with a centralized customs clearance in place (which allows for the centralization of payments for duties and taxes due at one place for all imports/exports in France).

For exports, border procedures will be simplified from mid-2016. Also, 'approved exporters' will be able to obtain their visas, allowing them to benefit from preferential agreements, within a 48 hour deadline.

The next step relates to import VAT, in respect of which negotiations have been taking place for a reverse charge of import VAT, similar to the regimes adopted by 16 EU Member States. This reform will also allow France to anticipate the future reforms of the Union Customs Code (which apply in principle from May 2016).

13. Iran - Limited relief of restrictions in place against Iran's automotive sector.

As a result of U.S. Executive Order 13645 (effective from 1 July 2013), the U.S. Secretary of State became authorized to impose a range of penalties on any person who "knowingly engaged in a significant transaction for the sale, supply, or transfer to Iran of significant goods or services used in connection with the automotive sector of Iran."

On 20 January 2014, the Joint Plan of Action (JPOA) between Iran and China, France, Germany, the Russian Federation, the United Kingdom and the United States (the P5+1 group) came into effect, which provides for limited relief from these sanctions over a six month period, ending on 20 July 2014. The JPOA was issued in response to Iran taking specified steps to halt the progress of its nuclear weapons program and allow increased transparency and monitoring by the International Atomic Energy Agency (IAEA).

Some sanctions relief is effective immediately, including the restrictions in place against Iran's automotive sector. However, this temporary lifting is still subject to certain limitations which may nevertheless impact companies' ability to take advantage of this, such as:

- Dealings with Specially Designated Nationals are still prohibited, especially Iranian banks with Weapons of Mass Destruction

([NPWMD]) and/or Specially Designated Global Terrorist ([SDGT]) tags on the Specially Designated Nationals and Blocked Persons List, as well as those persons/entities on the newly created Foreign Sanctions Evaders List by the U.S. Department of Treasury, Office of Foreign Asset Controls, on 6 February 2014;

- Foreign entities owned or controlled by a U.S. person are considered U.S. persons that are still covered under the existing sanctions scope in place;
- Restrictions on, and active enforcement against, the following activities which may specifically impact the automotive sector remain in place under U.S. sanctions, such as:
 - Providing 'significant' goods or services used in connection with Iran's 'energy sector', including any automotive vehicles or related parts which could be used in the energy sector; and
 - The supply of any military and dual-use goods, software, and technology to Iran, which would cover any controlled items in this sector found on the U.S. Military List or Commerce Control List;
- All transactions authorized by the sanctions rollback must be initiated and then fully completed during the JPOA Period (including payment, transfer of title, shipment, etc.);
- Contractual arrangements or transactions that (a) predate 20 January 2014 are not exempt from U.S. sanctions during the JPOA Period or (b) are initiated during the JPOA Period will not be grandfathered if they extend beyond 20 July 2014; and
- The temporary suspension could be revoked at any time if Iran does not appear to be fulfilling its commitments under the Agreement.

Based on the above, companies should proceed with caution and carefully consider the many remaining elements of the sanctions regime that could still hinder the ability to do business in or with Iran.

14. Iraq - Update on the implementation of the new tariff.

After the regime change in Iraq in 2003, the Coalition Provisional Authority was set up. This Authority suspended the operation of the Iraqi customs tariff, which was replaced with a flat rate import duty, known as the Reconstruction Levy at a rate of 5%, with limited exemptions.

Even after the handover of power to the Iraqi Government, the Reconstruction Levy remained in place, although several attempts were

made in the last few years to replace it with a conventional customs tariff. These attempts were not successful initially.

Eventually, on 2 January 2014, the new tariff was implemented, but not in its entirety. The lack of widespread notification of the introduction, the fact that previously announced introductions had not materialized, and an absence of clear guidance to the trade and to customs and port officials, resulted in increased delays in customs clearance, and a degree of chaos, in some of the Iraqi ports of entry.

The situation was made more difficult by, in particular, two other aspects: the fact that it was decided to implement the new tariff on a phased basis (over 100 tariff codes became subject to the new customs tariff upon implementation on 2 January, with the remainder still subject to the 5% flat rate until the next phase is implemented); and the initial reticence of the autonomous Kurdistan Region to follow the federal government's lead. This meant that imports to the Kurdistan Region of Iraq were, initially, subjected to only the 5% Reconstruction Levy, which naturally posed something of an anomaly.

It is understood that Phase 1 of the new customs tariff was eventually implemented in Kurdistan Region, just over a month late on 6 February. As more clarity has begun to emerge, there are reports that the situation in the ports has eased, but with a new range of difficulties posed by inspections to verify that goods have been properly classified.

15. Italy - 'Web tax'.

Law-Decree no. 16 dated 6 March 2014 has abolished the paragraph of the 'Stability Law 2014' (Law 27 December 2013, n. 147) under which Italian taxpayers had to purchase online advertising services and sponsored web links only from entities VAT registered in Italy, even if the purchase was made through media companies and/or third-party operators.

The other provisions of the 'Stability Law 2014' in this regard, in particular, specific transfer pricing rules and payment methods, have not been abolished. Accordingly, payment of online advertising services and ancillary services may only be made by bank or post wire transfer (which must show the identification information of the beneficiary), or by other traceable payment methods, in order to trace back the transactions and to enable the beneficiary's VAT number to be identified.

Clarification of indirect taxes applying to transfers of immovable property

The tax authorities have issued a Resolution (no. 2/E dated 21 February 2014) clarifying and summarizing the new provisions, which applied from 1 January 2014, regarding register tax, cadastral tax and legal transcription fee on transfers of immovable property.

VAT grouping clarification

The tax authorities have issued a Resolution (no. 21/E dated 18 February 2014) clarifying that a VAT credit relating to a period prior to a VAT taxpayer joining a VAT group that has been denied can be recovered by the taxpayer in its annual VAT return, and cannot be transferred to the VAT grouping computation.

VAT rate for supplies of bottled source water

The tax authorities have issued a Resolution (no. 11/E dated 17 January 2014) stating that supplies of source water in bottles for human consumption should be taxed at the standard VAT rate of 22%.

Clarification of VAT treatment of services relating to contracts for the building of touristic-hotel residences

The tax authorities have issued a Resolution (no. 8/E dated 14 January 2014) clarifying the VAT treatment of supplies of services relating to contracts for the building of touristic-hotel residences and of the supplies and rents of single real estate that composes the touristic-hotel residences, including both housing and commercial use.

In particular, the tax authorities have clarified that the building of touristic-hotel residences composed of both housing and commercial real estate (based on the cadastral category) is subject to the standard VAT rate of 22%. Contracts for the building of real estate that include both housing and commercial can be subject to the reduced VAT rate of 10% or 4% only if the specific provisions and requirements are met (under the related provisions, e.g., the Tupini law).

16. Kazakhstan - Temporary ban on export of light distillates and products, kerosene, gas oil and other petroleum products.

With effect from 1 January 2014, Government Resolution of the Republic of Kazakhstan No. 1312 dated 4 December 2013 has imposed a ban on the export of light distillates and products (commodity code 2710 12), kerosene (commodity code 2710192100 - 2710192500), gas oil (commodity code 2710194200 – 2710194800, 2710201100-2710201900) and other petroleum products (commodity code 2710209000), except specialized gasoline (commodity code 2710122100-2710 12 250 9) and heating gas oil for household use for the term of six months.

Application of IT technologies and creation of an integrated information system

The President of the Republic of Kazakhstan has signed the laws ratifying two agreements under the Customs Union (CU) of Belarus, Kazakhstan and Russia:

- The Agreement on the application of information technology in the exchange of electronic documents in foreign and mutual trade within the common customs territory of the CU; and
- The Agreement on the establishment, operation and development of an integrated information system in foreign and mutual trade of the CU.

The Agreement on the application of information technology in trade in the CU territory is intended to provide an opportunity to control the legality of foreign digital signatures within the CU and, starting from 1 January 2014, it allowed participation in interstate information exchange within the CU to promote the development of trade.

It is intended that development of an information system for CU trade will improve the quality of customs, tax, transport, etc. with the use of information communication technologies, will provide effective regulation of foreign and mutual trade in the customs territory of the CU, and will promote facilities to business entities.

The agreements are subject to ratification and applied temporarily from 15 January 2014.

Rules determining the country of origin of goods

Government Resolution of the Republic of Kazakhstan No. 1334 dated 13 December 2013 introduced amendments to the criteria for the sufficient processing of certain goods, which are used to determine the country of origin of goods. In addition, there were amendments to goods positions

8408, 8433, 8501 and 8601. This Resolution entered into force on 13 December 2013 and was officially published on 7 January 2014.

List of goods subject to export control

Government Resolution of the Republic of Kazakhstan No. 1372 dated 20 December 2013 introduced amendments to the list of products subject to export control. The Resolution entered into force on 9 January 2014.

Amendments to export customs duties rates on crude oil

Government Resolution of the Republic of Kazakhstan No. 211 dated 11 March 2014 introduced amendments to export customs duties rates on crude oil. Based on this Government Resolution, export customs duties on crude oil are USD 80 per 1 ton. The resolution entered into force from the date of its official publication i.e., 12 March 2014.

17. Luxembourg - Infringement case against Luxembourg on cost sharing groups.

The European Commission has announced that it is referring Luxembourg to the Court of Justice of the European Union (CJEU) over its implementation of the VAT exemption for 'cost sharing' groups. Following the delivery of a 'reasoned opinion' to Luxembourg, the VAT law there was changed in 2012 to restrict the scope of the exemption for 'cost sharing groups' but the Commission considers that the changes do not go far enough and is referring the issue to the CJEU.

18. Poland - Compensation for early termination of lease agreement subject to VAT.

According to a recent judgment of the Polish Supreme Administrative Court (SAC), the payment of compensation for early termination of a contract should be subject to VAT.

The SAC held that, according to the Polish VAT Law, payments resulting from early termination of a contract should not be treated as compensation, but as payment for services, in particular, a commitment to waive any claims resulting from the agreement.

The SAC's approach in this judgment is consistent with decisions of the CJEU, and with the recent practice of the Polish tax authorities. Consequently, this amended approach has the potential to affect all taxpayers that are party to contracts subject to early termination.

VAT rate on comprehensive hotel services

The SAC recently held that different services provided by hotels as part of hotel packages, such as accommodation; dinner service, including alcohol; minibars; access to the spa, etc. cannot be considered as one comprehensive hotel service subject to the 8% VAT rate, and therefore should be taxed at the VAT rates applicable to the particular services. In particular, according to the SAC, comprehensive hotel services may include only accommodation and breakfast.

As a result, the approach widely adopted by taxpayers, that assumed that all types of services provided by a hotel should be treated as one comprehensive hotel service and therefore subject to the reduced VAT rate, is now questionable. In particular, there is a high probability that the tax authorities will challenge the application of a single, reduced VAT rate to all types of services provided by a hotel and the documentation of such services on an invoice as just 'hotel service'.

19. Portugal - Decisions regarding input VAT deduction and the 'advertising exhibition tax'.

Two decisions have been issued (by the Portuguese Administrative Arbitration Centre (CAAD) and the Portuguese Supreme Court of Justice (STA)), one providing a clear definition of material error and calculation error concepts (for which taxpayers have only two years to correct when the error is against them) and the other on the inclusion of the advertising tax in the taxable amount for VAT purposes:

Deadline to deduct input VAT (CAAD decision nr. 117/2013)

The general statutory limitation rule for VAT deduction in Portugal is four years. There is, however, a specific rule in the Portuguese VAT Code that restricts the right to deduct VAT to two years when it concerns a material or calculation error. However, there is no definition of material or calculation error, and the tax authorities historically took an extensive interpretation of these concepts.

In decision nr. 117/2013, the CAAD has defined what is meant by material/calculation errors. In brief, material errors are described as occurring when the taxpayer intended to write a certain amount and, through carelessness or oversight, actually writes a different amount, or when an error on a VAT return filling follows an earlier error of the same type on the accounting statements. Calculation errors occur when the arithmetic operations undertaken to calculate the amount of VAT were wrongly made in the VAT return itself or in any other documents on which it is based.

Companies that were not considering the deduction of VAT beyond the two year period or that are discussing issues in this regard with the tax authorities may find this new definition useful to support their arguments.

Inclusion of 'advertising exhibition tax' in taxable amount for VAT purposes (STA decision nr. 701/12)

This judgment of the STA reinforces previous decisions reported by other courts, including the CJEU (Cases C-618/11, C-637/11 and C-659/11), regarding the inclusion of a 'specific service tax' in the taxable amount for VAT purposes.

The STA decided that the 'advertising exhibition tax' must be included in the taxable amount for the service of a commercial advertising exhibition.

20. Russia - VAT incentive for Sochi 2014 Winter Olympic and Paralympic Games.

The Russian Government has established a procedure to refund input VAT incurred with respect to the XXII Winter Olympic Games and the XI Winter Paralympic Games in Sochi (the Games). The VAT refund is available for the following members of the Games having obtained Russian tax registration (the Qualified Members of the Games):

- Foreign organizers of the Games as per the list approved by the Order of the Russian Government of 30 December 2009 (see Appendix I);
- Foreign marketing partners of the International Olympic Committee, including official broadcasting companies, and their Russian branches and representative offices as per the list approved by the Order of the Russian Government dated 6 May 2011 (see Appendix II).

Under the established procedure, supplies of goods, work, services, and property rights sold (transferred) in connection with the Games made to the Qualified Members of the Games should be subject to a zero VAT rate.

The zero VAT rate is applied via reimbursement by the tax authorities of VAT incurred by the Qualified Members of the Games. To receive the VAT reimbursement, an application must be submitted with the tax authorities, with a package of documents. The list of documents is described in a Resolution of the Russian Government and depends on a number of factors, such as the type of expenses, etc.

The tax authorities should verify the reasonableness of the amount claimed for the reimbursement of VAT within three months of receiving the application and documents. The reimbursement of VAT is carried out by transferring the refunded amount of VAT to the accounts of the Qualified Members of the Games opened with authorized banks in the Russian Federation.

Please contact Deloitte Russia if you are a Qualified Member of the Games and require further information or assistance in obtaining input VAT refunds from the tax authorities.

21. Slovenia - Filing of Intrastat returns.

From 1 February 2014, paper Intrastat returns are no longer accepted. From 1 February, Intrastat returns must be filed electronically, by using one of the below methods:

- Via exchange of electronic messages, or
- Via a web form, which is available on the website of the Slovene statistical authority.

Electronic reporting requires the use of a personal digital certificate, which is required to enter the web application. Alternatively, it is also possible to authorize another person who has already acquired a digital certificate in Slovenia. The granting of authorizations for reporting can be done using the relevant authorization forms, available on the Intrastat website.

For persons liable for intrastat reporting that are already using the electronic means of reporting, no other changes are scheduled for 2014.

22. South Africa - Specific excise duties.

Following the South African National Budget Speech for 2014, a number of changes were proposed to the customs and excise legislation. The proposed changes cover various customs-related duties and taxes, and are set out below.

Specific excise duties

The annual changes to the so-called 'sin taxes' were expected, with an increase in excise duties on alcoholic beverages in line with the targeted total tax burden (23, 35 and 48 for wine, clear beer and spirits respectively).

In line with these targets, the government proposes to increase the excise duties on alcoholic beverages by between 6.2 percent and 12 percent in 2014. The specific excise duty rate for traditional African beer and powder remain unchanged (7.82c per litre and 34.7c per kg respectively).

The Minister of Finance also proposes to maintain the 52 percent tobacco benchmark by increasing the excise duties on tobacco products by between 2.5 and 9 percent. (The below-inflation increase is due to the 2013 Budget excise adjustment exceeding the targeted tax incidence).

The excise duty on malt beer increases by 8.01 percent from ZAR 63.81 to ZAR 68.92 per litre of absolute alcohol, which equates to an average increase of 8.52c per 340ml can to a total of 117c per 340ml can.

There were increases in the excise duty on wine of 6.30 percent unfortified, 7.42 percent fortified, and 10.02 percent sparkling. This has resulted in the rates per litre on these products equalling ZAR 2.87, ZAR 5.21 and ZAR 9.11 per litre respectively.

For ciders and alcoholic fruit beverages, there was an increase in excise duty of 8.15 percent.

The rate for spirits has decreased by 12.02 percent from ZAR 39.60 to ZAR 44.36 per 750ml bottle (compared to the 10 percent of the previous year).

Smokers will also face increased prices as a result of increases in the excise duties on cigarettes, 6.23 percent; cigarette tobacco, 7.15 percent; pipe tobacco, 2.54 percent; and cigars, 9.0 percent.

The excise duty amendments on the above were effective from 26 February 2014.

Fuel taxes and environmental levies

With effect from 2 April 2014, the Minister proposes to increase general fuel and Road Accident Fund levies by 12c (in line with inflation) and 8c per litre respectively.

Following public consultation, the National Treasury and the Department of Environmental Affairs agree on the need to align the design of the carbon tax and the proposed desired emission-reduction outcomes. To allow for this process and ensure adequate time for consultation on draft legislation, implementation of the carbon tax is postponed to 2016.

General customs and excise matters

- Agents: There is uncertainty as to which documentation is acceptable as proof of payment to entitle a vendor to deduct input tax in respect of VAT paid on the importation of goods. Clarity will be provided on which documentation is acceptable.
- The Lebombo one-stop border post will become operational shortly following the finalization of the remaining formalities.
- Alcoholic beverages classification for excise duty purposes: The current voluntary application for tariff determinations process will, on a date to be determined, be made compulsory for all newly launched (including product modifications) alcoholic beverages to ensure accurate and consistent classification.
- Protection of trade information: The South African Revenue Service (SARS) proposes amendments to the customs legislation for further provisions protecting information received from travellers and traders (pending the implementation of the Protection of Personal Information Bill).
- Excise duty increase on non-fruit fermented alcoholic beverages (NFFAB): The 2013 budget proposal to increase excise duties on NFFAB with effect from February 2014 is to be postponed to budget 2015 following consultations with stakeholders.
- Diesel refunds (DR): The DR policy and administrative system will be reviewed (due to benefits afforded to the electricity industry growing more than expected and reducing fuel levy revenue).
- Special Economic Zones (SEZ): The incentives, and funding, for SEZs will be strengthened.
- Biofuels production incentive: This incentive (infant industry support mechanism) will be introduced in 2015 and will work through the fuel levy system. (The exact levy is to be determined when the point of blending and cost structure has been determined.)
- SARS Single Registration: SARS will introduce single registration for all tax types.
- Further introduction of scanners: High volume scanners will be introduced at both the Cape Town and Durban ports to facilitate trade.

- The tobacco, as well as the clothing and textile industries, will be targeted by SARS (due to the importation of illicit goods and under-invoicing, respectively).
- Measures to address acid mine drainage will be explored, which may include measures such as environmental levies or equivalent instruments.
- Customs and excise duties anomalies corrected: Anomalies on customs and excise duty data relating to the Motor Industry Development Programme, textile and clothing, furniture and fixtures, etc. for the years 2009/2010 and 2010/2011 previously identified have now been rectified.

23. United Kingdom - Court of Appeal confirms that arrears of gym club fees are subject to VAT.

The Court of Appeal has dismissed an appeal by Esporta Limited against the decision of the Upper Tribunal that arrears of fees collected from members who defaulted on payments to the club were subject to VAT.

The First-tier Tribunal agreed with Esporta that, since members in default were denied access to the club premises unless and until the arrears of fees were paid, there was no supply during the period of default, and hence no VAT on the arrears when paid. However, the Upper Tribunal then decided that the First-tier Tribunal had been wrong to conclude that the withdrawal of a member's access rights during a period of default made a difference, and that the arrears were subject to VAT when collected.

Whilst the Court of Appeal disagreed with the Upper Tribunal's reasoning that the 'late' payments represented additional consideration for the period when membership was 'live' (i.e., the period before the member defaulted), it concurred with the end result. As Lady Justice Arden put it "... [t]here was a continuing supply of a conditional right to use the premises throughout the period of membership, that is, the Commitment Period and the period up to the date of expiry of the notice period. That supply takes place even if the member does not exercise his right to make a payment in order to gain actual access ...".

Supreme Court allows taxpayer's appeal in 'agent/principal' case

The Supreme Court has allowed the taxpayer's appeal in the case of Secret Hotels2 Limited. The case turned on whether the company was acting as an agent for overseas accommodation providers when taking bookings for holiday accommodation, or as principal in a supply chain beginning with the

owner of the overseas accommodation, passing through the company and ending with the holidaymaker.

The tax authorities (HMRC) took the view that the company was a principal in the supply chain, buying in and selling on the accommodation, that it was covered by the Tour Operators Margin Scheme and hence liable to UK VAT on its margin. Secret Hotels appealed against the assessment raised by HMRC, which claimed a total of £7,128,702 of UK VAT on the supplies made by the company.

Both the First-tier Tribunal and the Court of Appeal agreed with HMRC that the circumstances surrounding the transactions suggested that HMRC was right, and that Secret Hotels was acting as a principal in the supply chain, despite the fact that the contracts with the accommodation providers and the company's website terms and conditions indicated that it acted as the agent of the accommodation providers.

However, the Upper Tribunal concluded that, overall, the contracts were not inconsistent with the way that Secret Hotels operated and demonstrated that, as the company contended, it acted as an agent and so was outside the Tour Operators Margin Scheme, which meant that its supplies were not subject to UK VAT.

The Supreme Court has now concluded that the Upper Tribunal "... reached the right conclusion for substantially the right reasons ...".

HMRC guidance on the VAT and tax treatment of Bitcoins and cryptocurrencies

HMRC have issued guidance on the VAT (and wider tax treatment) of activities involving Bitcoins and similar cryptocurrencies.

The guidance confirms that "... [i]ncome received from Bitcoin mining activities will generally be outside the scope of VAT...", that no VAT is due on the value of Bitcoins when they are exchanged for Sterling or another currency and that other charges relation to Bitcoins (e.g. the verification of specific transactions for which specific charges are made and charges – in whatever form – made over and above the value of the Bitcoin for arranging or carrying out any transactions in Bitcoin will be exempt from VAT.

When it comes to direct tax, HMRC simply confirm that traders pay income tax or corporation tax and others are liable to capital gains tax. Interestingly (and unusually), HMRC says "Taxpayers can rely on the VAT treatment outlined ... unless and until HMRC announces any change

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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