

Deloitte.

Noviembre 2015

Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



Índice de contenido

I. Normativa

1. Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.
2. Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015. Asunto C-126/14 (Sveda).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015. Asunto C-277/14 (PPUH Stehcamp).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015. Asunto C-264/14 (Hedqvist).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de octubre de 2015. Asunto C-174/14 (Saudaçor).
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de octubre de 2015. Nº recurso 3174/2013.
6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de octubre de 2015. Nº recurso 2622/2013.
7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de octubre de 2015. Nº recurso 3984/2013.
8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de octubre de 2015. Nº recurso 889/2014.
9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de octubre de 2015. Nº recurso 2232/2013.
10. Superior de Justicia de Galicia. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 14 de octubre del 2015. Nº recurso 15051/2015.

III. Doctrina Administrativa

- 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1443/2013, de 22 de septiembre de 2015.**
- 2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6347/2013, de 22 de octubre de 2015.**
- 3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2544-15, de 3 de septiembre de 2015.**
- 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2551-15, de 3 de septiembre de 2015.**
- 5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2559-15, de 3 de septiembre de 2015.**
- 6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2619-15, de 8 de septiembre de 2015.**
- 7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2626-15, de 8 de septiembre de 2015.**
- 8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2645-15, de 11 de septiembre de 2015.**
- 9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2646-15, de 11 de septiembre de 2015.**
- 10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2720-15, de 22 de septiembre de 2015.**
- 11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2738-15, de 22 de septiembre de 2015.**
- 12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2740-15, de 22 de septiembre de 2015.**
- 13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2749-15, de 22 de septiembre de 2015.**
- 14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2828-15, de 29 de septiembre de 2015.**
- 15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2829-15, de 29 de septiembre de 2015.**

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2831-15, de 29 de septiembre de 2015.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2834-15, de 29 de septiembre de 2015.

IV. Country summaries

BEPS Actions and indirect tax

On Thursday, 8 October 2015, the G20 finance ministers met in Lima to endorse the final package of measures outlining consensus Actions under the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project, which was published by the OECD Secretariat ahead of the G20 meeting.

Asia Pacific

India

Joint committee reports on draft business processes for GST released

VAT exemption for transfer of property in goods involved in the execution of works contracts within the territory of a Special Economic Zone.

CST exemption for in-transit sale of goods supplied for indivisible works contract disallowed.

Indonesia

Indonesia launches National Single Window.

Trade Preferences

Trans-Pacific Partnership Agreement

On 5 October 2015, negotiations for the Trans-Pacific Partnership Agreement were successfully concluded.

AANZFTA

Member countries have agreed to amend the ASEAN-Australia-New Zealand Free Trade Area to improve its transparency and administrative efficiency.

Singapore-European Union

The European Union-Singapore Free Trade Agreement (EUSFTA) negotiations were concluded on 16 December 2012. The initial expectation was for the EUSFTA to enter into force by the end of 2015. This is now expected to be delayed beyond 2016.

Singapore-Turkey

The negotiations for the Turkey-Singapore Free Trade Agreement were concluded on 6 October 2015.

South Korea-India

On 8 October 2015, Korea and India signed a Mutual Recognition Arrangement for Authorized Economic Operator.

EMEA

European Union

The European Commission VAT Expert Group (VEG) met on 7 September and has released the agenda and papers from that meeting.

The European Commission has launched a consultation about ways to simplify the VAT payment regime for cross-border e-commerce transactions in the EU.

Denmark

A new draft binding instruction has been issued on input VAT deductibility for holding companies.

A new binding instruction has been issued on the VAT treatment of sales of long-term courses to foreign companies.

Finland

Supreme Administrative Court rulings on the right to deduct input VAT on due diligence costs related to the acquisition of a subsidiary.

Greece

The first phase has commenced of the abolition of the special VAT rates that apply on Greek islands.

Italy

There are changes expected to the credit note rules.

New guidelines regarding VAT refund procedures and exoneration from the submission of guarantees.

There has been a Supreme Court decision that omitting to account for purchase invoices does not affect the right to deduct VAT.

There has been a Supreme Court decision that the holding of a customer's EU VAT number is a mere formal requirement for intra-Community supplies.

There are amendments to the VAT penalties regime.

There is news regarding AEO.

Customs has issued a note regarding the 'abuse of right'.

Kazakhstan

Kazakhstan accession to the World Trade Organization.

There is a ban on the export of selected goods.

An order of the Ministry of Finance has approved a list of documents used to allow the deferral or instalment payment of customs duties.

Rules have been established for customs operations during customs declaration and issuing goods before customs declaration.

Rules have been approved for issuing permits to process products outside of Kazakhstan.

The list of imported goods on which VAT is paid according to the offset method has been amended and supplemented.

Portugal

Services provided through online banking are included under the scope of 'electronic services' for VAT purposes.

There has been a Supreme Administrative Court decision on the deduction of input VAT incurred on the purchase of goods and services for the construction of immovable property.

The tax authorities have confirmed their understanding of the VAT treatment of single-purpose vouchers.

New templates for invoices, etc have been approved for self-employed workers.

Russia

The tax policy guidelines for 2016-2018 have been published.

There is a new list of medical goods the import of which into Russia and the supply of which on Russian territory is exempt from VAT.

There may be amendments to the calculation of VAT on the receipt of insurance payments on business risk insurance agreements.

The Ministry of Finance has released letters relating to:

- VAT with respect to the transfer of goods based on damage complaint reports;
- VAT on advertising services rendered to a foreign organization with a bank account in the Russian Federation;
- The period for an export VAT claim;
- VAT recovery when selling uncompleted housing;
- VAT on customs clearance services;
- The procedure to reverse VAT claimed for recovery from prepaid amounts if the supplier fails to deliver the goods ordered;
- VAT on the transfer of rights to publish books and magazines from a foreign entity to a Russian organization under a license agreement;
- VAT agents' obligations when acquiring services from a foreign entity where the place of supply is Russia.

The Supreme Court has ruled on the application of VAT with respect to the transfer of immovable property as dividend payments.

The Supreme Court has ruled on the application of VAT with respect to passenger, cargo and baggage services in airports.

The Supreme Court has ruled on the application of VAT on the provision of passenger seats by codeshare agreements with foreign airlines.

The Supreme Court has ruled on the application of VAT on sales of additional functions in online games.

It has been reported that a new service is available on the official website of the Russian Federal Tax Service for checking the accuracy of VAT invoices.

A new VAT return form may come into force in January 2016.

A letter of the Russian Ministry of Finance has notified that the VAT calculated by a taxpayer due to the failure to confirm its right to the 0% rate on export goods may be deducted as other costs for tax purposes.

There has been a decrease in the rates of export customs duties in accordance with Russia's WTO obligations.

The list of countries subject to the food embargo and destruction of prohibited agricultural products has been expanded.

A letter of the Federal Tax Service has set out the procedure to file e-documents.

A letter of the Federal Tax Service has notified that the functionality of its website has been extended to allow the submission of tax and accounting reports certified by a digital signature to the tax authorities, with VAT declaration being the only exception.

The scope of the activities of the Federal Tax Service single contact center has been extended.

There is a new interactive service for information on trade duty payers in Moscow.

Serbia

Substantial changes were made to the Serbian VAT Law, most of which will apply from 15 October 2015. The main changes relate to the VAT registration of foreign entities and the application of the reverse charge to supplies of electricity and natural gas intended for further sale.

Ukraine

The special duties on imported passenger cars have been cancelled

There have been changes to the sanitary and phytosanitary controls for foodstuffs.

The alcohol beverages importation procedure has been simplified.

There have been changes in the procedure for customs value verification.

United Kingdom

The tax authorities have announced that the opening of the on-line registration system for the Alcohol Wholesalers Registration Scheme has been postponed.

The tax authorities have issued further guidance on the recovery of VAT on pension scheme costs.

Trade Preferences

European Union-Singapore

The European Union-Singapore Free Trade Agreement (EUSFTA) negotiations were concluded on 16 December 2012.

Turkey-Singapore

The negotiations for the Turkey-Singapore Free Trade Agreement (TRSFTA) were concluded on 6 October 2015.

Eurasian Economic Union

Eurasian Economic Union

Kyrgyzstan joined the Eurasian Economic Union.

The classifiers used to complete customs declarations have been amended, due to Kyrgyzstan's accession to the Eurasian Economic Union.

Rules have been approved for the accounting treatment of interest payments when calculating the customs value of goods.

There has been a decrease in rates of import customs duties on several goods in accordance with Russia's WTO obligations.

Anti-dumping measures have been introduced in relation to steel tubes.

Tariff quotas have been established for specified agricultural goods.

The EEU Integrated Customs Tariff has been amended.

The Supreme Eurasian Economic Council has started talks with the Israeli Government to enter into a free trade zone treaty with the Eurasian Economic Union.

BEPS Actions and indirect tax

On Thursday, 8 October 2015, the G20 finance ministers met in Lima to endorse the **final package of measures** outlining consensus Actions under the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project, which was published by the OECD Secretariat ahead of the G20 meeting. Sixty-two countries, including a number of developing countries, have collaborated in the G20/ OECD-led BEPS project and they have agreed to continue working together at least until 2020.

The BEPS project is a project on international taxation, i.e., looking at international corporate tax aspects in areas such as the Model Tax Convention and Transfer Pricing Guidelines. Only one of the BEPS

Actions (Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) specifically mentions VAT and includes new guidelines for determining the place of taxation for cross-border supplies of services and other intangibles (both B2B and B2C).

Whilst changes to core corporate income tax and transfer pricing principles are well-known and highly publicized, the broader impact of the BEPS changes on indirect taxation is less well defined and should not be over-looked in order to ensure that the effects are understood and compliance is maintained. In particular, changes to transfer pricing and permanent establishment rules may cause some businesses to re-evaluate their business strategy and supply chain models – which could naturally have significant VAT and customs duty implications.

I. Normativa

1. Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016

Con fecha 30 de octubre de 2015 el Boletín Oficial del Estado ha publicado la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

Las modificaciones que se introducen en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), son las siguientes:

- a) Exenciones de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes. Se añaden expresamente a los transitarios y consignatarios entre las personas que pueden ser destinatarias de dichos servicios exentos del IVA, siempre que actúen por cuenta de los exportadores, de los destinatarios de los bienes o de sus representantes aduaneros. Esta modificación surte efectos desde 1 de enero de 2015.
- b) Exenciones en las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero. Dichas exenciones se hacen extensibles también a las mercancías importadas destinadas a las tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos. Esta modificación entra en vigor el 1 de enero de 2016.
- c) Regímenes simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca. Para los años 2016 y 2017, la magnitud de 150.000 euros (tanto de volumen de ingresos como de volumen de compras de bienes y servicios) queda fijada en 250.000 euros.

Por último, en la disposición transitoria tercera de esta Ley de Presupuestos se establece que las sociedades civiles que durante el año 2015 están acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia del IVA, y que con efectos de 1 de enero de 2016 pasen a tener la condición de contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, cesarán en el citado régimen especial, puedan aplicar lo previsto en el artículo 155 de la Ley del IVA y 60 del Reglamento del IVA. Es decir, podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha de cese, IVA y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho Impuesto y recargo que estuviesen vigentes en la misma fecha.

2. Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores

El Boletín Oficial del Estado del día 24 de octubre ha publicado el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores que entró en vigor el pasado 13 de noviembre de 2015.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, este Real Decreto Legislativo deroga la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, cuyo artículo 108 - relativo a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial- se incorpora en el artículo 314 del texto refundido que se aprueba. La redacción del nuevo precepto se mantiene prácticamente igual que la anterior, con el único cambio de que se señala ahora expresamente que las transmisiones de valores, sujetas y no exentas al IVA, tendrán la consideración de entregas de bienes. Ello en concordancia con la redacción actual del artículo 8.Dos.8º de la Ley del IVA, dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015. Asunto C-126/14, “Sveda” UAB

Directiva 2006/112/CE — Artículo 168 — Derecho a deducir — Deducción del impuesto soportado por la adquisición o producción de bienes de inversión — Ruta recreativa directamente destinada a ser utilizada por el público de forma gratuita— Utilización de la ruta recreativa como medio de realizar las operaciones gravadas

La petición de decisión prejudicial que da origen a esta sentencia tiene por objeto la interpretación del artículo 168 de la Directiva de IVA relativo al derecho a devolver el impuesto, a raíz de una resolución por la que se deniega la deducción del IVA que Sveda había soportado para la construcción de una ruta recreativa y de descubrimiento de la mitología báltica.

Sveda es una persona jurídica con ánimo de lucro cuyas actividades consisten en procurar alojamiento, restauración y bebidas, la organización de reuniones profesionales, congresos y distracciones, además de los proyectos y consultas vinculadas a todas estas actividades.

En relación con el litigio principal, Sveda llevó a cabo un proyecto denominado “Ruta (educativa) recreativa sobre la mitología báltica” sobre el cual incurrió en una serie de gastos (cuya devolución de IVA se solicita), directamente relacionados con la realización de dicho proyecto, cuyo acceso se ofrecía de forma gratuita.

A raíz de la resolución por la cual se le deniega la deducción del IVA soportado, se plantea al TJUE si cabe interpretar el artículo 168 de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que concede a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado por la producción (o adquisición) de bienes de inversión dedicados a fines empresariales, como los del asunto principal, que están destinados directamente a un uso gratuito por parte del público, pero pueden considerarse sin embargo como un medio para atraer a visitantes a un lugar en que el sujeto pasivo, al ejercer su actividad económica, prevé suministrar a título oneroso bienes y servicios.

Responde de forma afirmativa el TJUE, concluyendo que la utilización inmediata de los bienes de inversión de forma gratuita no cuestiona, en circunstancias como las del litigio principal, que exista un vínculo directo e inmediato entre las operaciones por las que se soporta el impuesto y las operaciones por las que se repercute que dan derecho a deducir, o con la totalidad de las actividades económicas del sujeto pasivo, por lo cual esta utilización no afecta en modo alguno a la existencia del derecho a deducir el IVA.

Así y a juicio del Tribunal, parece existir un vínculo directo e inmediato entre los gastos realizados por Sveda y la totalidad de la actividad económica que proyecta, extremo que, no obstante, debe ser comprobado por el tribunal remitente.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015. Asunto C-277/14, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslav Stefanek

Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducción — Denegación — Venta realizada por una entidad considerada inexistente

De acuerdo con el litigio principal que da lugar a esta sentencia, durante el año 2004 PPUH Stehcemp efectuó diversas compras de combustible diésel que utilizó en el marco de su actividad económica. Las facturas correspondientes a esas compras de combustible fueron emitidas por Finnet sp. z o.o. Seguidamente, PPUH Stehcemp procedió a la deducción del IVA pagado por esas compras de combustible.

A raíz de un procedimiento de inspección, la administración tributaria polaca le denegó el derecho a deducir ese IVA basándose en que las facturas relativas a las citadas compras habían sido emitidas por un operador inexistente.

A la vista de lo descrito anteriormente, se plante al Tribunal si las disposiciones de Directiva de IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la que es objeto del procedimiento principal, que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA adeudado o pagado por bienes que le han sido entregados debido a que la factura ha sido emitida por un operador que, con arreglo a los criterios establecidos en dicha normativa, ha de ser considerado inexistente y a que resulta imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes.

A la cuestión anterior, el TJUE responde afirmativamente, salvo si se demuestra, con datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que sabía o debería haber sabido que esa entrega formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

El Tribunal señala a este respecto que cuando se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva de IVA para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en dicha Directiva sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude en el IVA.

Asimismo, señala el TJUE que si bien es cierto que ese sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador, del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la administración tributaria no puede sin embargo exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015. Asunto C-264/14, Hedqvist

Servicios a título oneroso — Operaciones de cambio de la divisa virtual "bitcoin" por diversas tradicionales — Exención

Se somete a decisión prejudicial del TJUE la interpretación del artículo 2, apartado 1 (operaciones sujetas al IVA) y artículo 135, apartado 1, letras d) a f) (exenciones en operaciones financieras) de la Directiva de IVA, en el seno de un litigio surgido entre la Administración Tributaria sueca y un contribuyente (Hedqvist), en relación con las operaciones de cambio de divisas tradicionales por la divisa virtual "bitcoin", que dicho contribuyente pretendía realizar por medio de una sociedad.

La divisa virtual "bitcoin" se utiliza para pagos entre particulares en Internet y en determinadas tiendas en línea que la aceptan. Forma parte de las divisas virtuales denominadas "de flujo bidireccional". Dadas las características de funcionamiento de este tipo de divisa, la cuestión principal en este asunto versa sobre si debe o no abonarse el IVA en la compraventa de unidades de dicha divisa virtual "bitcoin" y realizadas a cambio del pago de un importe equivalente al margen constituido por la diferencia entre el precio al que el operador de que se trate compre las divisas y el precio al que las venda a sus clientes.

En este sentido, el TJUE señala en primer lugar que la divisa virtual "bitcoin", que se intercambiará por divisas tradicionales, no puede calificarse de "bien corporal" porque su única finalidad es la de servir como medio de pago. Por ello, la operación consistente en el intercambio de distintos medios de pago no supone una "entrega de bienes", sino una "prestación de servicios", realizada a cambio de una contrapartida, esto es, se trata de prestaciones de servicios a título oneroso.

A continuación el TJUE se pronuncia sobre la posibilidad de aplicar alguna de las exenciones previstas en la Directiva del IVA relativas a las operaciones financieras.

Así, el Tribunal realiza un análisis particularmente detallado respecto de la exención prevista en el artículo 135, apartado 1 letra e) de la Directiva de IVA sobre la exención aplicable a las operaciones relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago.

En este sentido, concluye el TJUE que las operaciones relativas a divisas no tradicionales, constituyen operaciones financieras siempre que tales divisas hayan sido aceptadas por las partes de una transacción como medio de pago alternativo a los medios legales de pago y no tengan ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago.

Por tanto y a juicio del Tribunal, resulta aplicable la exención prevista en el citado artículo 135, apartado 1 letra e) de la Directiva de IVA a las operaciones como las controvertidas en el litigio principal, de compraventa de unidades de dicha divisa virtual "bitcoin".

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de octubre de 2015. Asunto C-174/14, Soudaço — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA

Directiva 2006/112/CE — Artículo 13, apartado 1 — No sujeción al impuesto — Concepto de “organismo de Derecho público” — Sociedad anónima encargada de la prestación de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio de Salud de la Región Autónoma de las Azores — Determinación de las modalidades de esos servicios, así como de su remuneración, en contratos programa celebrados entre esa sociedad y esa Región

La petición de decisión prejudicial que da origen a esta sentencia se presentó en el marco de un litigio entre Soudaço y la Administración Tributaria portuguesa, respecto a la sujeción de esa sociedad al IVA por sus actividades en materia de planificación y gestión del Servicio de Salud de la Región Autónoma de las Azores.

En concreto, la Administración Tributaria consideró, habida cuenta de su régimen jurídico, que Soudaço no podía invocar la regla de no sujeción al IVA de los organismos de Derecho público establecida en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva de IVA.

A la vista de lo anterior, se plantea en primer lugar al TJUE si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que constituye una actividad económica, a efectos de dicha disposición, una actividad como la controvertida en el litigio principal, consistente en la prestación a una Región, por parte de una sociedad, de servicios en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud conforme a los contratos programa celebrados entre esa sociedad y esa Región.

A la cuestión anterior, el Tribunal responde afirmativamente, señalando que según los propios términos los contratos en los que se recogían las correspondientes prestaciones, la Región de las Azores debe abonar a Saudaçor, «como contrapartida» a los servicios que ésta debe prestar en materia de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud, una compensación, denominada «contribución financiera» cuyo importe se especifica en dichos contratos. Asimismo el TJUE considera que a la vista del carácter permanente y continuo de los servicios de planificación y gestión prestados por Saudaçor, el hecho de que dicha compensación se fije a tanto alzado y sobre una base anual, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de esta sociedad, no puede en sí afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida.

Se plantea también al Tribunal si el artículo 13, apartado 1, de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que la regla de no sujeción al IVA establecida en esa disposición no se aplica a una actividad como la controvertida en el litigio principal.

De nuevo responde de forma afirmativa el TJUE, señalando que siempre y cuando quepa considerar, extremo cuya verificación incumbe al órgano jurisdiccional remitente, que la mencionada sociedad debe calificarse de organismo de Derecho público y que lleva a cabo esa actividad actuando como autoridad pública, toda vez que el órgano jurisdiccional remitente compruebe que la exención de dicha actividad no puede dar lugar a distorsiones significativas de la competencia.

En ese contexto, el concepto de «demás organismos de Derecho público» del artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva no debe interpretarse, a juicio del TJUE, recurriendo a la definición del concepto de «organismo de Derecho público» formulada en el artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios.

5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de octubre de 2015. Nº recurso 3174/2013

Cumplimiento requisitos artículo 119. Dos para obtener la devolución del IVA para las entidades no establecidas. – Consideración del arrendamiento de una embarcación como una entrega de bienes o como una prestación de servicios

El presente recurso de casación promovido por parte de la Administración General del Estado tiene como origen la solicitud de devolución del IVA a través del procedimiento establecido por el artículo 119 de la Ley del IVA, por parte de una entidad establecida en Italia que, en el marco de sus actividades comerciales, adquirió una embarcación en el territorio de aplicación del IVA por la que soportó

un IVA. Posteriormente, esta entidad ha procedido a arrendar dicha embarcación a un particular alemán sin repercutir cuota de IVA al considerar que la operación se encuentra localizada en Italia.

Inicialmente, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega la devolución al adquirente al entender que no había quedado suficientemente acreditado el derecho a la devolución por no concurrir los requisitos establecidos en el artículo 119.Dos de la Ley del IVA, más en concreto, al no haber probado el lugar en que se puso a disposición del arrendatario dicha embarcación y suponer que la entrega se efectuó en el territorio de aplicación del IVA (siendo dicha operación de las señaladas en el mencionado artículo como limitadoras del derecho a la deducción por esta vía). Dicha argumentación había sido mantenida por parte del Tribunal Económico Administrativo Central en posterior resolución.

Sin embargo, la Audiencia Nacional en su sentencia, considera que las instancias anteriores consideraban como elemento clave para la aplicación del artículo 119.Dos de la Ley del IVA el conocer el lugar de puesta a disposición de la embarcación al arrendatario en la medida en la que configuraban esta operación como una entrega de bienes. No obstante, a su consideración, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 69 de la Ley del IVA, estos arrendamientos se han de configurar como una prestación de servicios y no como entregas de bienes, por lo que el lugar de puesta a disposición no es útil a la hora de localizar la operación, sino que lo será el lugar de establecimiento de la empresa italiana.

La Administración General del Estado considera que la sentencia de la Audiencia Nacional adolecía del vicio de "incongruencia por error" al considerar que se ha desviado del objeto inicial, es decir, la devolución del IVA, y lo ha fijado en el IVA que pudiera devengarse por causa del arrendamiento de la embarcación realizado por el recurrente.

En este sentido, tras analizar el motivo casacional interpuesto, el Tribunal Supremo ha venido a reiterar la postura y argumentación presentada por parte de la Audiencia Nacional, considerando que el lugar de puesta a disposición de la embarcación, es irrelevante a efectos del derecho a la devolución que se solicita, en la medida en que se trata de una prestación de servicios y no de una entrega de bienes.

Así pues, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto, al tiempo que confirma la decisión tomada por parte de la Audiencia Nacional que consideraba que en la medida en que se vieran cumplidos los requisitos señalados en el artículo 119.Dos de la Ley del IVA, la devolución del IVA a la entidad no establecida era pertinente.

6. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de octubre de 2015. Nº recurso 2622/2013

Indebida repercusión del Impuesto – Denegación del IVA indebidamente repercutido – Regularización completa – Principio de seguridad jurídica

La presente controversia trae su causa de una transmisión de un terreno efectuada por una persona física que no constaba como sujeto pasivo del IVA y que, por tanto, tal operación no debía haber estado sujeta al IVA sino al ITP-AJD en su modalidad de TPO.

En el marco de una inspección, la Administración Tributaria (y, más tarde, el Tribunal Económico-Administrativo) denegó la deducción de las cuotas del IVA a la compañía adquirente del terreno. Posteriormente, la Audiencia Nacional estimó parcialmente las pretensiones de la entidad recurrente al no aceptar la deducibilidad del IVA repercutido pero sí la subsidiaria devolución del importe del IVA repercutido, supeditada a que el procedimiento adquiriese firmeza.

El Tribunal Supremo recalca, una vez más, en esta sentencia que no comparte el modo de actuación de la Inspección, al no proceder con una regularización que resulte completa, pues regulariza el IVA indebidamente soportado y, sin embargo, al mismo tiempo, no procede a reconocer el derecho a la devolución de su importe.

En palabras del propio Tribunal, *“se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable para la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder con la devolución de lo ingresado para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquélla.”* También señala el Tribunal que, en ocasiones, como en el supuesto de hecho de esta sentencia, el contribuyente no solo se enfrenta a esta situación sino, además, a la actuación de la Administración autonómica que le gira una liquidación por la modalidad de TPO.

En atención a lo expuesto y a la salvaguardia del principio de seguridad jurídica, el Tribunal reconoce el derecho a la devolución simultánea por parte de quien no solo soportó aquélla sino que además se ve sometido a la regularización de la deducción efectuada (en aras a evitar una duplicidad impositiva).

7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 7 de octubre de 2015. Nº recurso 3984/2013

Deducción IVA soportado en la adquisición de terrenos – Apreciación probatoria – intención de destinar los terrenos a una actividad empresarial, en el momento de su adquisición

La inspección denegó la deducción de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de unos terrenos durante los ejercicios 2004 y 2005, al considerar que el obligado tributario no tenía la condición de sujeto pasivo del IVA en el momento de la operación, al tratarse de una sociedad patrimonial, dedicada a la mera tenencia de inmuebles sin realizar ninguna actividad empresarial (en aquel momento no llevaba a cabo una actividad de promoción inmobiliaria). La inspección señaló que esas cuotas del IVA tampoco podían ser deducibles en el ejercicio 2006, periodo en que inició una actividad empresarial y afectó tales terrenos.

Se plantea al Tribunal que determine si la entidad recurrente tenía derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de esas parcelas para lo cual hay que comprobar si en el momento de tales adquisiciones la entidad tenía la intención de destinarlos al ejercicio de una actividad de promoción inmobiliaria.

Para la determinación de tal intención, se señala que hay que atender a diferentes elementos objetivos relevantes en el momento de su adquisición (y no en un momento posterior), tales como, la naturaleza de los bienes adquiridos, el periodo transcurrido entre la adquisición y su utilización efectiva para la realización de la actividad empresarial y el cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables (en particular, la declaración censal de inicio de actividad, disponer de autorizaciones y licencias para el inicio de la actividad, haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos diferentes al IVA relativos a la actividad).

Pues bien, de los elementos fácticos del caso, se desprende que la recurrente adquirió unos terrenos edificables y, sin embargo, se acredita que en el momento de la adquisición, la entidad se dio de alta en la actividad de “tenencia de inmuebles” y no es hasta mediados de 2006 cuando se inscribe bajo la actividad de promoción inmobiliaria, las parcelas se contabilizaron desde el principio como inmovilizado material (no es hasta 2006 cuando se contabilizan como existencias) y no tenía personal contratado ni local de negocio afecto a la actividad, entre otras evidencias.

De la anterior apreciación probatoria, el Tribunal confirma las resoluciones anteriores de instancia y concluye que en el momento de la adquisición de los terrenos no existía intención acreditada de dedicar esos bienes a una actividad empresarial y, en consecuencia, deniega la deducibilidad del IVA soportado en su adquisición.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de octubre de 2015. Nº recurso 889/2014

Determinación del porcentaje de prorrata general – concepto de no habitualidad vs accesoriidad – Primacía de la norma comunitaria

La sociedad recurrente (entidad cuya principal actividad empresarial consistía en la realización de operaciones financieras) había fijado inicialmente en el 14% el porcentaje de prorrata general para calcular el IVA deducible en el ejercicio 2005. No obstante, presentó con posterioridad ante la Administración Tributaria una solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones del referido ejercicio al considerar que su porcentaje de deducción debía ser mayor (del 19%).

A su juicio, la transmisión de acciones de una entidad de su mismo grupo empresarial, realizada en el desarrollo de su actividad empresarial, a favor de otra entidad cuyo establecimiento se encontraba fuera de la Unión Europea le otorgaba derecho a la deducción del IVA (según el artículo 94.Uno.3º de la Ley 37/1992 del IVA) y, por ello, el beneficio obtenido en la misma debía incluirse asimismo en el numerador de la prorrata.

La Administración Tributaria estimó parcialmente dicha solicitud, calculando un nuevo porcentaje de prorrata del 15%, al considerar que dicha operación tenía el carácter de operación financiera exenta “no habitual” de la compañía (según el artículo 104.Tres de la Ley 37/1992 del IVA) y, en consecuencia, no debía formar parte ni del numerador ni del denominador.

Esta conclusión alcanzada por la Administración Tributaria fue refrendada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la Audiencia Nacional y posteriormente, también, por el Tribunal Supremo.

La cuestión planteada ante el Tribunal se centró en determinar si el beneficio obtenido por la entidad recurrente en la venta de acciones en favor de un destinatario no establecido en la Unión Europea (i) debía excluirse del cálculo de la prorrata por aplicación de lo dispuesto por el artículo 104.Tres de la Ley 37/1992 del IVA, pues no formaba parte de su actividad ordinaria (por no ser habitual – tesis mantenida por la Administración Tributaria) o por el contrario, (ii) si debía formar parte tanto del numerador como del denominador de la prorrata, al tener ésta la condición de operación habitual y que, además, le originaba el derecho a la deducción conforme al mencionado artículo 94.Uno.3º de la Ley 37/1992 del IVA (tesis de la entidad recurrente).

Pues bien, como decíamos, el Tribunal Supremo falla en el mismo sentido que la Administración Tributaria (en contra del contribuyente) arguyendo en primer lugar que el concepto de “no habitualidad” de la norma española no es coincidente con el concepto de “accesoriidad” contemplado por la Directiva europea. Reconoce que

la no habitualidad alude a la realización infrecuente o aislada de una operación, mientras que la accesoriedad alude a la condición secundaria respecto de la actividad empresarial. De esta manera, una operación puede ser no habitual y, sin embargo, formar parte de la actividad empresarial principal y, al contrario; una operación habitual podría no integrar la actividad empresarial principal (y ser accesoría).

En este caso, el Tribunal reconoce que la operación objeto de litigio es una operación no habitual. No obstante, atendiendo al principio aplicación directa y preferente de la normativa europea, a juicio del TS, el asunto debe dirimirse en función del criterio incorporado en la Sexta Directiva en cuanto a determinar si la operación en cuestión es accesoría o no a la actividad principal.

Dado que el concepto de accesoriedad no se encuentra definido en la Directiva, el Tribunal acude a la jurisprudencia del TJUE (que señala que las operaciones accesorias no constituyen una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad empresarial, ni implican el empleo significativo de bienes y servicios por los que se pague IVA), así como a la interpretación ya efectuada en otras sentencias por el propio Tribunal Supremo.

En atención a lo anterior, el Tribunal concluye que la operación objeto de controversia (una transmisión de valores) es una operación financiera que tiene el carácter de accesoría puesto que considera que la misma no es prolongación directa permanente y necesaria de la actividad financiera de la entidad recurrente (actividad principal) ni supone un empleo muy significativo de bienes y servicios en los términos dispuestos por la jurisprudencia del TJUE. Por tanto, el beneficio obtenido por dicha venta de valores no habría de incluirse ni en el numerador ni en el denominador de la prorrata.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de octubre de 2015. Nº recurso 2232/2013

Cumplimiento de los requisitos formales legales para acceder a la deducción del IVA soportado como consecuencia de la adquisición de un terreno – Emisión de la factura por parte de una persona no autorizada por parte de la entidad transmitente

La entidad mercantil recurrente, adquirió mediante escritura pública unos terrenos con la intención de afectarlos a su actividad empresarial. En el momento de la venta, la entidad vendedora se encontraba inmersa en un proceso judicial de liquidación y el juez liquidador autorizó a la liquidadora judicial a proceder con la venta de los mismos. Si bien la liquidadora emitió una primera factura sin repercutir cuota de IVA alguna, posteriormente un tercero que cual ostentaba un poder otorgado a su favor por el representante de la compañía cuya validez se extendía hasta el inicio de la liquidación judicial emitió al comprador una nueva factura repercutiendo las cuotas de IVA de la operación.

A la vista de lo anterior, la AEAT deniega a la entidad mercantil recurrente la deducción del IVA soportado por la compra de dichos terrenos dado que la factura aportada como justificante de la operación (la emitida por el tercero) no reunía los requisitos exigidos por parte de la Ley del IVA al no haberse emitido por parte de la entidad vendedora sino por un tercero carente de legitimación suficiente en el momento de la emisión.

En este sentido, el Tribunal Supremo recuerda que es criterio reiterado el considerar que todas las obligaciones formales en el marco del IVA están pensadas para facilitar la correcta aplicación del tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, pero que es requisito previo a la generación del deducción del IVA soportado el cumplimiento de los requisitos materiales, condición que a consideración del Tribunal Supremo no se ha visto satisfecha en el presente caso.

En este sentido, señala el Tribunal Supremo que inicialmente en la operación litigiosa la entidad transmitente no estimó que la operación estuviera sujeta al IVA por lo que no repercutió cuota inicial del Impuesto, sino que fue posteriormente cuando la entidad recurrente la pagó a un tercero quien actuaba indebidamente mediante un poder otorgado por el antiguo representante de la vendedora, que ya no lo era como consecuencia de la intervención judicial de la compañía, y en virtud de una factura emitida por él, una suma en concepto de IVA que nunca fue ingresada en las arcas públicas.

Así pues, entiende el Tribunal Supremo que la entidad recurrente no soportó en el desarrollo de su actividad económica ninguna cuota del IVA porque el pago efectuado en tal concepto se produjo en el marco de una relación ajena a la mecánica del impuesto, tal y como queda acreditado en el pronunciamiento de la jurisdicción penal condenando al "tercero" como autor de un delito de apropiación indebida. En dicho pronunciamiento se reconoce al adquirente su derecho a ser indemnizado por la suma pagada indebidamente.

Por lo tanto, entiende el Tribunal Supremo que, en caso de acceder a la pretensión requerida por parte de la entidad recurrente, se produciría un enriquecimiento injusto en la medida en que ésta recuperarían la cuota del IVA "soportada" por una doble vía, la civil anudada a la condena penal y la propia de la deducción del IVA, algo que no debe suceder.

10. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 14 de octubre del 2015. Nº recurso 15051/2015

Deducciones y devoluciones – Aportación de pruebas - Momento procesal

El presente caso se refiere a la interposición de un recurso contencioso administrativo por parte de la sociedad mercantil IA, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante “TEAR”) que considera correctas las liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido realizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia (en adelante “AEAT”).

El acuerdo impugnado se sustenta en la improcedencia de las deducciones efectuadas por IA, S.L. por haber inatendido el requerimiento emitido por la AEAT. En este sentido, a pesar de que la documentación solicitada en dicho requerimiento fue aportada al TEAR, el Tribunal no entró a valorarla refiriéndose exclusivamente en su argumentación a que el requerimiento no fue atendido.

El fallo del Tribunal Superior de Galicia estima que procede la retroacción de la actuaciones para que el TEAR se pronuncie motivadamente sobre la prueba propuesta de acuerdo con la siguiente argumentación:

“No existe un plazo preclusivo para la presentación de la documentación que interesa al derecho del contribuyente. La STS de 20/6/2012 analiza dicha cuestión desde la óptica de la presentación de documentos en sede jurisdiccional para concluir, no sin discrepancia mostrada en los votos particulares, que pueden admitirse en dicha sede pruebas no presentadas en el procedimiento inspector, lo que con mayor razón autoriza idéntica conclusión en cuanto al procedimiento administrativo de revisión.”

A la luz de lo anterior, viene a consolidarse la doctrina jurisprudencial que confirma la admisibilidad de pruebas en sede jurisdiccional no presentadas en los procedimientos administrativos de revisión o inspectores.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1443/2013, de 22 de septiembre de 2015

Derecho a la devolución en caso de caducidad de la compensación — Procedimiento de solicitud de la devolución — Solicitud a instancia del interesado no de oficio — Intereses de demora: día inicial del devengo

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de la procedencia de la devolución de las cuotas de IVA soportado una vez caducado el derecho a la compensación de las mismas por haber transcurrido cuatro años desde su devengo.

En este caso, la Administración regularizó la situación del contribuyente, minorando las cuotas de IVA soportado pendientes de compensar en períodos futuros por haber transcurrido el plazo de cuatro años que establece la LIVA. Posteriormente, el contribuyente solicitó la devolución de mencionado IVA soportado y no compensado, negando la Administración y el TEAR de Castilla y León la procedencia del derecho a la devolución de las citadas cuotas de IVA.

El TEAC distingue, en primer lugar, entre el derecho a deducir las cuotas soportadas del IVA y el modo de ejercitar el citado derecho. Así, determina que la deducción está configurada como un derecho potestativo que nace cuando se devenga la cuota deducible, y que caduca cuando no se ejercita en el plazo que determina la LIVA. Por su parte, el derecho a la compensación surge de la propia Declaración – Liquidación del IVA, cuando las cuotas de IVA soportado deducidas en el período de liquidación superan la cuantía del IVA devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública, que sólo podrá ejercitarse en las Declaraciones – Liquidaciones siguientes, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma.

En esta Resolución el TEAC trae a colación diversa jurisprudencia del TS, con quien comparte criterio, considerando que una vez transcurrido el plazo de caducidad de cuatro años para solicitar la compensación de las cuotas de IVA soportado, no habiendo podido el sujeto pasivo compensar el exceso de cuotas y no habiéndose solicitado la devolución, surge a favor del sujeto pasivo un derecho de crédito, sometido al plazo general de prescripción.

Por otro lado, en relación con la forma de solicitar la devolución de nuevo el TEAC recuerda la jurisprudencia del TS, estableciendo que una vez transcurrido el plazo de cuatro años de caducidad del derecho a la compensación, surgirá un derecho autónomo a obtener la devolución de las cuotas de IVA soportado, que podrá ser

ejercitado ante la Administración tributaria a través de una petición “ad hoc” no contemplada en la LIVA, por lo que se deberá acudir a lo dispuesto en la regulación de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo de la LGT, puesto que tampoco se trata de un ingreso indebido.

En relación con el nacimiento del interés de demora, teniendo en cuenta que se trata de una devolución derivada de la normativa de cada tributo, resulta de aplicación el artículo 120.3 de la LGT, que dispone: *“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.*

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación”.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6347/2013, de 22 de octubre de 2015

ITP/IVA — Transmisión de cuotas, de plena propiedad, de nuda propiedad y de usufructo, sobre un terreno arrendado para vallas publicitarias

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de la tributación, por IVA o por ITP, que corresponde a los titulares de la plena propiedad, de la nuda propiedad y del derecho de usufructo sobre un terreno que estaba siendo objeto de arrendamiento para vallas publicitarias, como consecuencia de su transmisión.

En este supuesto, se ha transmitido un terreno arrendado para vallas publicitarias, estando distribuida su titularidad en tres tercios: dos y medio de ellos en régimen de plena propiedad distribuida entre dos personas físicas, y la mitad restante diferenciado en usufructo y nuda propiedad. Por la citada transmisión se liquidó, únicamente, ITP y AJD en su modalidad de AJD. La Administración regulariza la situación considerando que la parte transmitida por los nudos propietarios del terreno se encuentra sujeta a ITP y AJD, modalidad ITP, mientras que la parte transmitida por los titulares de la plena propiedad y del derecho de usufructo está sujeta a IVA, al tratarse de empresarios o profesionales a efectos de IVA por su condición de arrendatarios del terreno.

En primer lugar, el TEAC se pronuncia acerca de la existencia o no de una comunidad de bienes cuando concurren en la titularidad de un terreno una pluralidad de derechos heterogéneos, como son la plena propiedad, la nuda propiedad y el usufructo, cuestión sobre la que concluye que no puede existir comunidad entre los nudos propietarios y los usufructuarios, al tratarse de derechos heterogéneos. No obstante, podría existir comunidad entre los nudos propietarios, aunque alguno de ellos sea titular del pleno dominio.

Teniendo en cuenta lo anterior, a efectos de IVA, el TEAC determina que aunque se admita la existencia de una comunidad de bienes a efectos civiles integrada por los nudos propietarios y los titulares del pleno dominio, la comunidad no puede ser la titular de la actividad de arrendamiento, puesto que la facultad de ceder el uso y disfrute del terreno es propiedad del usufructuario, quien no forma parte de la mencionada comunidad de bienes.

En consecuencia con lo anterior, la transmisión del terreno tributa de acuerdo con el siguiente detalle:

- La transmisión de la nuda propiedad por los nudos propietarios, estaría no sujeta al IVA y sujeta a ITP y AJD, al ser realizada por quien no tiene la condición de sujeto pasivo (al no ser arrendadores los nudo propietarios).
- La transmisión del derecho de usufructo por quien es sujeto pasivo del impuesto está sujeta a IVA, sin que resulte de aplicación la exención recogida en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA.
- La transmisión realizada por los titulares del pleno dominio está sujeta a IVA por tener la condición de arrendadores. En este caso se trata de una entrega exenta, sin que conste haberse renunciado a la exención, por lo que la transmisión quedaría sujeta a ITP y AJD.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2544-15, de 3 de septiembre de 2015

Requisitos de facturación

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la validez del documento como factura, en el siguiente supuesto de hecho:

El consultante ha recibido un solo documento en el que se condensan los datos del suministro de agua de dos sujetos pasivos distintos.

Comienza la DGT haciendo referencia a la obligación recogida en el artículo 164.uno.3º de la Ley del IVA que tienen todos los sujetos pasivos de emitir factura de todas sus operaciones.

Asimismo, la DGT señala que el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación no ha previsto que dos sujetos pasivos distintos puedan expedir conjuntamente una factura.

No obstante lo anterior, la DGT trae a colación el artículo 5, apartado 3 del citado Reglamento, estableciendo el mismo que la obligación de expedir factura podrá ser cumplida por los empresarios o profesionales sujetos pasivos del IVA mediante la contratación de terceros a los que encomienden la expedición de las facturas.

Teniendo en cuenta el párrafo anterior y el documento adjuntado a la consulta, asume la DGT que cabría entender que uno de los sujetos pasivos está aplicando lo establecido en el artículo 5.3 del Reglamento de facturación, encargando al otro sujeto pasivo que le expida la correspondiente factura de sus operaciones, utilizando en su expedición un sólo soporte (papel).

En consecuencia con lo anterior y asumiendo que se lleva a cabo la aplicación del artículo 5.3 del mencionado Reglamento (facturación por un tercero) concluye que, en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos tanto en el artículo 5.3 como que el citado documento reúna las características propias de una factura conforme se establece, respectivamente, en los artículos 6 y 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, debe admitirse la validez del mismo a los efectos oportunos.

Por último, en relación con el derecho a deducir en el IVA, la DGT pone de manifiesto el artículo 97 de la Ley de IVA, el cual regula los requisitos formales de la deducción, señalando que sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

4. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2551-15 de 3 de septiembre de 2015

Sujeto pasivo - Entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la procedencia de la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a la entrega del solar previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante va a adquirir a otra sociedad un solar gravado con una hipoteca. Previa a la transmisión pero en el mismo acto, la entidad adquirente va a entregar a la entidad transmitente una cantidad destinada al pago de la deuda pendiente para la correspondiente cancelación de la hipoteca.

A tal efecto, la DGT, una vez examinado los artículos 4 y 5 de la ley de IVA, inicia su análisis determinando que, en cualquier caso, la transmisión del solar objeto de consulta estará sujeta al IVA en la medida en que la transmitente tenga la condición de empresario o profesional a efectos del citado Impuesto y dicho inmueble se encuentre afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

En segundo lugar, una vez determinada la sujeción de la referida transmisión al IVA, debe analizarse la posible exención de dicha entrega en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.2º de la Ley de IVA.

De la información aportada, el bien que va a ser objeto de transmisión es un solar, por lo que no resulta de aplicación lo dispuesto en el citado artículo estando la operación, en su caso, sujeta y no exenta del IVA.

De este modo, una vez establecida la sujeción y no exención de la operación realizada por la consultante, la DGT procede a analizar la posible aplicabilidad de la inversión del sujeto pasivo, en virtud del artículo 84.Uno.2º.e).

En este sentido, el citado artículo, en su tercer guion contempla tres operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo:

- Entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
- Entrega de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.
- Entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente.

Por su parte, y por lo que se refiere a cada una de las operaciones mencionadas, hay que tener en cuenta lo siguiente:

- a) Con respecto a la primera de las operaciones anteriormente citadas, esto es, entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, conviene aclarar lo siguiente:
 - La garantía puede haberse otorgado con anterioridad al inicio del proceso ejecutivo (por ejemplo, hipoteca) o constituirse durante el mismo a solicitud del ejecutante, para garantizar el buen fin de la ejecución (por ejemplo, anotación preventiva de embargo).

- El transmitente del bien dado en garantía puede o no coincidir con el deudor.
 - El incumplimiento de la obligación principal garantizada, faculta al acreedor a ejecutar la garantía real. No obstante, la ejecución de la garantía puede derivar también de otros supuestos de incumplimiento distintos.
 - La ejecución de la garantía puede llevarse a cabo en vía judicial o, en su caso, por procedimiento extrajudicial.
 - El adquirente puede ser tanto un tercero al que, por ejemplo, el ejecutante le haya cedido el remate en los términos previstos Ley de Enjuiciamiento Civil o, en su caso, el acreedor garantizado.
- b) Con respecto a las restantes operaciones, esto es, entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada con tales inmuebles o a cambio de la obligación de extinguir dicha deuda por el adquirente, se debe señalar lo siguiente:
- El transmitente no tiene que coincidir necesariamente con el deudor sino que cabe que un tercero garantice con un bien inmueble de su propiedad el cumplimiento de una deuda contraída por otra persona.
 - No es necesario que se incurra en incumplimiento de la obligación principal garantizada.
 - El adquirente puede ser el acreedor garantizado (por ejemplo, en daciones en pago) o un tercero.
 - Existiendo acuerdo entre las partes para extinguir la deuda garantizada mediante la entrega de diversos bienes inmuebles, algunos de los cuales no fue otorgado en garantía del cumplimiento de dicha deuda, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo operará respecto de la totalidad de las transmisiones.
 - Igualmente, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo cuando tenga lugar la entrega de un inmueble que se destine, simultáneamente, a extinguir la deuda garantizada con dicho inmueble y otras deudas.

Por el contrario, cuando se transmitan bienes inmuebles con la finalidad de extinguir las deudas garantizadas con tales inmuebles conjuntamente con otros inmuebles destinados a extinguir deudas sin garantía real, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo sólo operará respecto de aquéllas transmisiones que tengan por objeto inmuebles gravados con un derecho de garantía.

De acuerdo con los criterios establecidos, la DGT concluye que en el supuesto de transmisión de un solar gravado con una hipoteca en el que, previa a la transmisión pero en el mismo acto, la entidad adquirente va a entregar a la entidad transmitente una cantidad destinada al pago de la deuda pendiente para la correspondiente cancelación de la hipoteca, sería de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo comentado en la presente resolución.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2559-15, de 3 de septiembre de 2015

Aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo contenido en el Art. 84.Uno.2º f) en la instalación descrita por la consultante

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

La sociedad consultante se dedica a la construcción, va a efectuar la obra de instalación de una marquesina en una nave industrial para ampliar la zona de carga, constituyendo un anexo al edificio actual.

En su contestación, la DGT comienza aclarando la sujeción al Impuesto de las operaciones descritas en virtud de los artículos 4 y 5 de la Ley. De esta forma define que, de acuerdo con el artículo 5 citado, se reputarán empresarios o profesionales quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas en todos los casos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Dicho lo anterior, teniendo en cuenta que en el supuesto de hecho consultado existe una entrega de bienes o prestación de servicios realizada por un empresario o profesional dentro del TAI, se concluye que la operación está sujeta al IVA.

Sin embargo la cuestión realmente a dirimir en esta consulta es a quién debe atribuirse la figura del sujeto pasivo. El artículo 84.Uno.2º f) de la Ley del IVA establece que serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quien se realicen las operaciones cuando se reúnan las siguientes circunstancias:

- El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto deba actuar con la condición de empresario o profesional.
- Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- Las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de ejecución de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

- Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente entre el promotor y los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecución de obra y cesiones de personal efectuadas por el contratista principal y otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencias o traigan causa de un contrato principal que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Por otro lado, los destinatarios de las operaciones a las que se hace referencia en los párrafos anteriores deberán en su caso comunicar expresamente y fehacientemente al contratista o contratistas principales las siguientes, con carácter previo a la realización de las operaciones, las siguientes circunstancias:

- Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.
- Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

En consecuencia con lo anterior, la consultante se plantea si la marquesina que va a construir como ampliación de la zona de carga puede realmente entenderse como un proceso de construcción de edificación y, por ende, quedar sujeta al régimen de inversión del sujeto pasivo.

La DGT se remite en su contestación al Art. 6 de la Ley del IVA donde se define una edificación, entre otros conceptos, como “las instalaciones industriales no habitables, tales como diques tanques o cargaderos”.

Por consiguiente, el Centro Directivo acaba concluyendo que en el supuesto de hecho planteado se reúnen las circunstancias previstas en el artículo 84.Uno.2º f) para aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en concreto que las operaciones objeto de consulta se enmarcan dentro de un proceso de construcción de edificación.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2619-15, de 08 de septiembre de 2015

Confirmación en cuanto a la repercusión del IVA efectuado por la comunidad en sus facturas

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

La consultante es una comunidad de propietarios de un inmueble dedicado a oficinas, locales y garajes, sin que en el edificio existan viviendas. La comunidad tiene la condición de empresario o profesional por arrendar la fachada para carteles comerciales. Además existe en el edificio una instalación común de unidades de aire acondicionado con contadores individualizados, cuyos consumos, facturados a dicha comunidad, se repercuten por esta a cada copropietario según su coste de suministro. No se produce gasto alguno para la comunidad por este concepto, que soporta únicamente el gasto eléctrico que corresponde a sus propias zonas comunes derivado de contratos de suministro totalmente separados.

Es un criterio reiterado por la DGT que las comunidades de propietarios (comunidades de vecinos), con carácter general, no reúnen los requisitos establecidos por la normativa del IVA para atribuirles la condición de sujeto pasivo. La actividad que realizan, que se concreta en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el mantenimiento, utilización, funcionamiento, etc. de los bienes comunes y en la distribución de los gastos no constituye una actividad de carácter empresarial o profesional a efectos del IVA.

En cualquier caso, lo anterior no obsta para que la comunidad de bienes pueda ser sujeto pasivo del IVA por otras operaciones que pudiera realizar gravadas por el impuesto. Este es el caso de la entidad consultante que, además de realizar las actividades propias de una comunidad de bienes, arrienda espacios en la fachada para entidades que quieran anunciarse. La actividad de arrendamiento le convierte en sujeto pasivo del IVA.

En línea con lo anterior, la comunidad de bienes, como sujeto pasivo del Impuesto podrá deducirse las cuotas del IVA soportado necesarias para realizar la actividad sujeta y no exenta, esto es, la actividad de arrendamiento.

En este punto, interesa destacar el matiz que hace la DGT al remarcar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley del IVA, el empresario o profesional que puede beneficiarse de la deducción por los gastos incurridos para realizar la actividad de arrendamiento es aquel que los ha soportado por repercusión directa. De esta forma, esa Dirección señala que, los empresarios o profesionales que pertenezcan a la comunidad de propietarios no podrán, en principio, deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiesen sido soportadas por la Comunidad ya que las cuotas han sido repercutidas directamente a la comunidad de propietarios y no a los comuneros.

Por lo tanto, para que los comuneros que desarrollen, a su vez, una actividad empresarial o profesional puedan deducir las cuotas soportadas por la comunidad, será preciso que estén en posesión de una factura emitida por la entidad consultante en la que esta les facture los gastos correspondientes a cada uno de ellos, repercutiéndoles en dicha factura el correspondiente IVA.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2626-15, de 8 de septiembre de 2015

Sujeción al impuesto. Deducción del IVA soportado

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible sujeción, y en su caso, exención al Impuesto, de la operación realizada por una entidad sin ánimo de lucro, en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante es una iglesia evangélica legalmente constituida e inscrita en el registro correspondiente, que va a encargar la construcción de un edificio destinado a lugar de culto para sus feligreses.

En la citada consulta, se analiza en primer lugar si la operación llevada a cabo por la entidad consultante, entidad sin ánimo de lucro, está sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, comienza alegando este Centro Directivo que los preceptos incluidos en la ley del IVA son de aplicación general, por lo que la entidad consultante tendrá la condición de empresario a efectos del IVA en la medida en que ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, con el fin de desarrollar una actividad empresarial o profesional, con independencia de que se trate de una entidad sin ánimo de lucro.

Sin embargo, matiza la DGT que en la medida en que la entidad consultante no tenga naturaleza mercantil y no reciba ninguna contraprestación por los bienes que entregue o los servicios que preste, no podría ser considerado como empresario o profesional a efectos del IVA, lo que en consecuencia implica que las cuotas soportadas no puedan ser objeto de deducción.

En este sentido y en relación con el precepto incluido en el artículo 5 de la Ley del IVA, por el cual se establece que no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, matiza la DGT que en el caso en que si exista contraprestación, pero sea meramente simbólica o con un valor inferior al mercado, se tratará como una operación sin contraprestación a efectos del Impuesto. Sin embargo, si para la realización de los servicios o la entrega de bienes, se ha recibido por parte de la entidad consultante una subvención vinculada al precio, no cabría afirmar que los citados servicios o entrega de bienes se realizan a título gratuito.

De acuerdo con lo expuesto, concluye la DGT que en la medida en que la consultante, que no tiene en principio, naturaleza mercantil, solo realice operaciones a título gratuito, no podrá tener la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, y en consecuencia, sus operaciones no estarían sujetas al mismo, ni las cuotas soportadas para la realización de las citadas actividades podrían ser objeto de deducción, actuando en tal caso la misma, como consumidor final.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2645-15, de 11 de septiembre de 2015

Régimen especial de grupo de entidades

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre los efectos de las operaciones en el régimen especial de grupos de entidades en el siguiente supuesto de hecho:

Operaciones de reestructuración del negocio de tarjetas en una entidad de crédito.

Por medio de esta consulta, la DGT anula la consulta vinculante V1983-15.

En la consulta que traemos ahora a colación, la entidad consultante solicita aclaración sobre el tratamiento que deben recibir las siguientes operaciones:

- Aportación del negocio de emisión de tarjetas por tres entidades del grupo a otra entidad del grupo que centralizará el negocio.
- Prestación de servicios de intermediación a la entidad adquirente del negocio de tarjetas.
- Prestación de otros servicios de call-center, recuperación y servicios de IT.

La DGT comienza su análisis apuntando que según los hechos descritos por la consultante tanto las entidades transmitentes del negocio de emisión de tarjetas como la entidad adquirente están incluidas en un Régimen Especial de Grupo de Entidades (REGE) en su modalidad avanzada. Para ello, señala el Centro Directivo, cada una de las entidades deberá reunir los requisitos contenidos en el artículo 163 quinquies de la Ley del IVA.

Con independencia de su inclusión en el REGE avanzado, indica la DGT que, según reiterada doctrina, la aportación de negocio quedará no sujeta del Impuesto cuando los elementos transmitidos constituyan, en las sociedades transmitentes, una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios según establece el artículo 7. número 1º de la Ley del Impuesto.

En segunda instancia, la DGT analiza si los servicios de intermediación prestados por la entidad consultante pueden acogerse a la exención prevista en el la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto.

El término “mediación” utilizado en dicho artículo no supone una transposición exacta del término “negociación” que recoge el artículo 135 de la Directiva. Sin embargo, sobre esta cuestión se han pronunciado tanto el TJUE en el asunto CSC Financial Services Ltd (entre otros), como el Tribunal Supremo (Sentencia de 10 de noviembre de 2004) para llegar a la conclusión de que el término “mediación” a que se refiere el artículo 20.Uno.18 m) implicaría lo siguiente:

- La existencia de un tercero que tiene por función aproximar a las partes para la futura celebración de un contrato.
- Las partes deben conocer la existencia del mediador, así como la misión que tiene encomendada.
- El mero suministro de información y la simple recepción de solicitudes no suponen, por si mismos, la realización de un servicio de mediación del artículo 20.Uno.18 m).

En el supuesto planteado en la consulta, la entidad de crédito actúa como mediadora en la comercialización de tarjetas de crédito y débito teniendo la consideración de tercero con personalidad jurídica independiente y medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de su actividad. Por lo tanto, en la medida que su existencia sea conocida por las partes que tienen intención de celebrar el contrato en el futuro y su labor sea la de aproximar a las mismas a la firma de un contrato de servicios financieros se debe concluir que la prestación de tales servicios quedará sujeta y exenta del IVA.

Por último, la DGT analiza el tratamiento que deben recibir a efectos del IVA los servicios de call center, recuperación y servicios de IT llevados a cabo por la entidad consultante. En concreto, se consulta sobre la posible exención de los mismos entendiendo que tales servicios puedan considerarse como accesorios a los servicios de intermediación analizados anteriormente.

El Órgano consultivo aclara que los servicios objeto de cuestión no contribuyen a la prestación del servicio de intermediación sino que tienen por objeto gestionar un servicio de tarjetas de crédito previamente concedido. En la medida que dicha gestión se realiza por una entidad tercera y dichos servicios tienen un indudable componente administrativo de gestión externalizada, no pueden, por ello, considerarse como un servicio accesorio a la mediación financiera. Lo mismo cabe concluir del servicio de call-center por cuanto el mismo no tiene como fin la consecución de nuevos clientes sino de la gestión de aquellos que ya pertenecen a la compañía.

Otra cuestión distinta, señala la DGT, es si tales servicios así como los de IT pueden considerarse exentos como operación financiera. Para analizar dichos servicios de externalización, el Centro Directivo se remite a la Sentencia del TJUE de 5 de junio de 1997, Sparekassernes Datacenter (SDC) Asunto C-2/95, donde se especifica que para calificar unos servicios prestados por una sociedad como servicios financieros exentos, deben formar un conjunto diferenciado que tenga por objeto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero exento y no tratarse de meras prestaciones materiales o técnicas.

De acuerdo con el criterio anterior, respaldado en la resolución vinculante V1098-13, la DGT concluye que los servicios de suministro de gestión del fraude, riesgo de gestión, prevención de blanqueo de capitales, auditoría de operaciones y asesoramiento legal comparten todos ellos un componente meramente administrativo de tratamiento de datos que no alcanzan a cumplir con las características específicas y esenciales del servicio de transferencias y órdenes de pago. Por consiguiente, la prestación de tales servicios por la entidad consultante constituye una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2646-15, de 11 de septiembre de 2015

Exención - Organismos internacionales - Localización del hecho imponible

En la citada contestación, la DGT rectifica la anterior Resolución de fecha 3/12/2014 con nº de consulta vinculante V3252-14 en lo relacionado con la localización del hecho imponible y la posible aplicación de la exención sobre la base del siguiente supuesto de hecho:

La mercantil consultante ha sido contratada por una organización internacional con sede en Bruselas, para que organice y provea todos los servicios necesarios para la celebración de una reunión global del organismo que va a celebrar en el territorio de aplicación del Impuesto.

A estos efectos, el organismo internacional no dispone de NIF a efectos del IVA pero tiene reconocida por la Administración tributaria belga la exención en el IVA.

En primer lugar, con el objeto de determinar la localización de las prestaciones de servicios realizadas por la consultante a la organización internacional con sede en Bruselas, la DGT subraya la importancia de que dicha organización internacional no dispone de un NIF a efectos del IVA.

Esta circunstancia supone que la organización no tendrá la consideración de empresario o profesional actuando como tal y, por tanto, los servicios objeto de consulta de los que sea destinataria se entienden realizados en el TIVA-ES, de acuerdo con el artículo 69.Uno.2º de la Ley del IVA, al ser éstos prestados por un empresario o profesional cuya sede de actividad se encuentra en dicho territorio.

En segundo lugar la DGT, una vez localizados los servicios prestados por la consultante en el TIVA-ES, procede analizar la posible aplicación de la exención respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de los mismos.

En este sentido, la DGT trae a colación el artículo 51 del Reglamento (UE) nº 282/2011, por el que se establecen las disposiciones de aplicación de la Directiva de IVA, señalando lo siguiente:

“Cuando el destinatario de una entrega de bienes o prestación de servicios esté establecido en la Comunidad pero en un Estado miembro distinto de aquel en que se lleve a cabo la entrega o prestación, se aceptará el certificado de exención del IVA y/o de los impuestos especiales establecido en el anexo II del presente Reglamento, a reserva de las notas explicativas del anexo de dicho certificado, como confirmación de que la operación puede acogerse a esa exención en virtud del artículo 151 de la Directiva 2006/112/CE.”

Así como la Orden EHA/1729/2009, de 25 de junio, por la que se aprueba el modelo de Certificado de exención del IVA y de los Impuestos Especiales. La misma establece en su artículo 3 que los certificados autorizados por las Administraciones Tributarias de otros Estados miembros a efectos de que las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el TIVA-ES estén exentas, con aplicación directa de la exención, cuando los destinatarios de las mismas sean cualquiera de las entidades a que se refiere el artículo 1.2 de la presente orden, serán válidos.

En consecuencia con lo anterior la DGT llega a la conclusión de que estarán exentas del IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios que va a efectuar la consultante a favor del organismo internacional, siempre que se ajusten a los límites y condiciones establecidos en el acuerdo de sede con el Estado belga recogidos en el certificado previsto en el artículo 51 del Reglamento (UE) nº 282/2011 anteriormente mencionado.

Igualmente gozarán de exención los servicios de alojamiento y restauración cuyos destinatarios son los miembros del citado organismo desplazados con ocasión de la celebración de la reunión objeto de consulta, en los términos señalados en el párrafo anterior.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2720-15, de 22 de septiembre de 2015

Tratamiento fiscal y confirmación sobre el uso de la figura del suplido como opción fiscal

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

La sociedad consultante es una entidad dedicada al transporte de vehículos dentro de la península. Sus clientes comprador y vendedor solicitan la posibilidad de depositar el importe de la compraventa por el comprador en el depósito de la entidad consultante hasta la efectiva entrega del vehículo.

En aras de poder conocer si el pago que hace la entidad consultante a la parte vendedora, en nombre de la parte compradora, puede definirse como un suplido, la DGT comienza haciendo alusión al artículo 78.Uno de la Ley del IVA que establece lo siguiente:

“Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”

Concretamente, el apartado Tres del mismo artículo señala que:

“Tres. No se incluirán en la base imponible: (...)

3. ° Las sumas pagadas en nombre y cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente hubiera gravado”

De acuerdo con el criterio de la DGT, para considerar una operación como suplido y, por lo tanto quedar excluida de la base imponible del IVA, es necesario que concurren todas las condiciones siguientes:

- Tratarse de sumas en nombre y por cuenta del cliente. La realización de los gastos en nombre y por cuenta del cliente se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura o documento que proceda en cada caso expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario agente, cosignatario o comisionista que le está “supliendo”.
- El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.
- La justificación de la cuantía efectiva de estos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

En definitiva, señala la DGT que en materia de “suplidos”, la cantidad percibida por el mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido el cliente. Cualquier diferencia debería ser interpretada en el sentido de que no se trata de un auténtico “suplido”.

El Centro Directivo concluye que, siempre que se cumplan las condiciones anteriores, la cantidad abonada por la entidad consultante recibiría el tratamiento de un suplido y, por lo tanto, no debe incluirse en la base imponible del Impuesto. En tal caso, debe recordarse que la entidad consultante no tendría derecho a deducir las cuotas soportadas por ese concepto.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2738-15, de 22 de septiembre de 2015

Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno.2º f) de la Ley 37/1992

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

La consultante es una junta de compensación fiduciaria que tiene encomendada la realización de un proceso de urbanización de los terrenos integrantes de un sector urbanístico.

En primer lugar, y en relación con la cuestión planteada, la DGT hace referencia a la contestación vinculante a consulta con número de referencia V0995-13 de fecha 21 de marzo de 2013, donde se plantea la aplicación de la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la ley del IVA, en relación con las siguientes cuestiones:

- La repercusión a los juntacompensantes de los costes de urbanización, en la medida de que alguno de ellos no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.
- Una vez finalizadas las obras de urbanización debe satisfacer gastos de conservación y administrativos hasta la recepción de las obras por parte de la Administración municipal.
- Desde que se constituye la junta de compensación hasta el inicio efectivo de las ejecuciones de obra de urbanización, correspondientes a gastos de abogados, arquitectos y otros.

En la citada consulta se establecía en primer lugar, que la junta de compensación tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto, teniendo lugar su actuación en nombre propio pero por cuenta de los juntacompensantes, por lo que tendrá la consideración de contratista principal de las obras de urbanización que realiza en nombre propio, pero por cuenta de los promotores (que serán os juntacompensantes).

Por su parte, los juntacompensantes que no tuvieran previamente la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, adquirirán la misma desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonaran las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

No obstante, señalaba la DGT que si no existe intención de venta, cesión o adjudicación posterior por cualquier título de los terrenos que se urbanizan, no adquirirían la condición de empresario o profesional quienes no la ostentaran con anterioridad.

Por otra parte, establece la DGT que para que aplique el citado supuesto de inversión del sujeto pasivo, las derramas que impute la junta deben corresponderse con las obras de urbanización de terrenos, señalando que podrá presumirse que así ocurre, incluso en aquellos supuestos de las derramas que se correspondan con la imputación de gastos derivados de los estados previos que son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, aunque todavía el terreno no pueda ser calificado como en curso de urbanización.

En consecuencia, serán sujetos pasivos del Impuesto los juntacompensantes, empresarios o profesionales a efectos del mismo, respecto de todas las derramas que la junta de compensación les impute, correspondientes a la actuación de urbanización de terrenos, incluidas las derramas que se correspondan con gastos por servicios recibidos con anterioridad al momento en que se entienda que el terreno se encuentra en curso de urbanización. De igual forma, también operará este supuesto de inversión del sujeto pasivo en las derramas imputadas a la junta de compensación, correspondientes a los gastos de conservación y administración, devengados una vez finalizada la urbanización del terreno hasta su recepción por la Administración municipal, pero que se deriven igualmente del mismo proceso de actuación urbanística encomendado a la junta de compensación.

En segundo lugar, respecto a la obligación establecida en el artículo 24 quarter, apartados 3,4,6,7 y 8 del Reglamento del IVA, establece la DGT que los destinatarios de las operaciones en cuestión deberán comunicar expresa y fehacientemente al contratista principal que (i) están actuando en su condición de empresarios o profesionales y que (ii) las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

En tercer lugar, señala la DGT que de la doctrina contenida entre otras en las contestaciones a las consultas vinculantes número V3065-11 Y V1948-04, se declaran sujetas al IVA las reservas de terrenos que se efectúan en favor de una junta de compensación para que procesa a su venta a terceros aplicando el producto de dicha venta al pago de los gastos de urbanización, en la medida en

que se considera que existe una entrega de terrenos en virtud de la reserva contemplada en el proyecto de compensación, cuya contraprestación vendría dada por un menor pago de cargas urbanísticas por parte de los juntacompensantes que lo transmiten. Del mismo modo, esta entrega tendrá la consideración pago anticipado en especie de los futuros servicios de urbanización que les prestara la junta a dichos juntacompensantes.

Por último, y asumiendo que los juntacompensantes van a ceder a la junta parte de los terrenos que les corresponden con la finalidad de proceder a su transmisión a terceros, y una vez producida su venta, repartirse el precio obtenido en proporción a su participación, señala la DGT que tendrán lugar dos entregas a efectos del Impuesto; una, de los propietarios de los terrenos que los ceden a la junta en pago de parte de los costes de urbanización, y otra, de la junta a los terceros adquirentes. A su vez, esta entrega de terrenos por los juntacompensantes constituiría un pago anticipado en especie de los servicios de urbanización que en un futuro prestaría la junta.

Bajo este escenario, la entrega de los terrenos a la junta de compensación se devengará cuando los derechos de aprovechamiento urbanístico que se entregan se pongan a disposición de la junta adquirente, para lo que es necesario que se haya llevado a cabo la reparcelación.

De forma aclaratoria, aclara la DGT que la reparcelación es aquel acto mediante el cual las fincas originarias que forman parte del plan de actuación urbanística se sustituyen por parcelas que han de ser urbanizadas, lo cual lleva necesariamente aparejada la necesaria equidistribución de beneficios y cargas.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2740-15, de 22 de septiembre de 2015

Sujeto pasivo y destinatario de la adquisición intracomunitaria.

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

Una empresa alemana no establecida envía mercancías a los almacenes de su cliente P en el territorio español de aplicación del Impuesto para asegurar siempre un stock mínimo. El cliente P adquiere la posesión de las mercancías desde la recepción asumiendo los riesgos de las mismas (el cliente está obligado a asegurar por su cuenta los bienes del almacén contra daños y pérdidas de almacenaje). El contrato de compraventa y la facturación de la misma se realizan por la venta y retiro de las mercancías por parte del cliente P para su utilización.

En primer lugar, comienza la DGT definiendo el concepto de entrega de bienes a efectos del IVA como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, tal y como dispone el artículo 8, apartado uno, de nuestra normativa interna.

En este sentido, y para la correcta interpretación de este concepto, alude a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de febrero de 1990, “Shipping and Forwarding Enterprise Safe B.V.”, donde se analizaba una operación en la que una entidad transmitía a otra el derecho a disponer de un bien inmueble, así como a los cambios de valor en el mismo, sus frutos y sus cargas, comprometiéndose igualmente a efectuar la transmisión de la propiedad jurídica sobre el mismo dentro de un plazo determinado.

Del contenido de esta sentencia se deduce que el concepto de entrega de bienes incluido en la Ley del IVA, que es trasposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 14.1 de la Directiva del IVA, debe ser interpretado desde una perspectiva comunitaria, y en este sentido, habría que atender a la distinción existente entre el concepto de propiedad económica y el de propiedad jurídica del bien en cuestión. Así, según la citada normativa comunitaria, el concepto de entrega de bien, que debe ser analizado caso por caso, se entenderá como la adquisición del poder de disposición sobre un bien “con las facultades atribuidas por su propietario”.

Con arreglo a la citada redacción, entiende el tribunal que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer del mismo como si esta fuera la propietaria de dicho bien.

De conformidad con lo anterior, se estará ante una entrega de bienes cuando el derecho de propiedad que le quede al vendedor inicial haya sido vaciado de tal forma que se reduzca a una mera posesión jurídica, en la medida en que se hayan transmitido las facultades atribuidas a su propietario.

En consecuencia, cabe concluir que la operación consultada constituye a juicio de este Centro Directivo una entrega intracomunitaria en Alemania de la que será sujeto pasivo la empresa germana y una adquisición intracomunitaria de bienes de la que será sujeto pasivo el cliente español, sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo. Además, será el cliente, establecido en el TAI, quien deberá declarar la citada adquisición como sujeto pasivo de la misma.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2749-15, de 22 de septiembre de 2015

Prestación de servicios de grúa – Ejecución de obra – Inversión del sujeto pasivo

En la presente consulta, la DGT analiza la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno.2º, letra f) de la Ley del IVA, en relación con el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante dispone de un camión con grúa habiendo sido contratada para la prestación del servicio solo de la grúa por una empresa encargada de la ejecución de obra de una nave industrial.”

En primer lugar, la DGT transcribe el artículo 84 de la Ley del IVA señalando que serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al IVA en los supuestos de ejecuciones de obra.

Sin embargo, concluye la DGT que las operaciones de arrendamiento de maquinaria de elevación (grúas móviles y camiones grúa), con o sin operario a su cargo, no tendrán la consideración a efectos del IVA de ejecuciones de obra con carácter general.

Siendo esto así, no cabría la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley del IVA a los arrendamientos de máquinas de elevación (grúas móviles).

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2828-15, de 29 de septiembre de 2015

Gestión de cobro – Exención al IVA

A partir del siguiente supuesto de hecho, la DGT analiza la aplicación de la exención al IVA recogida en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA:

“La mercantil consultante va a iniciar una actividad denominada de pasarela de pago electrónica a través de TPV virtual, recibiendo en su cuenta bancaria los ingresos de los clientes de sus propios clientes, que luego transfiere a estos últimos tras aplicar una comisión por la intermediación en el cobro.”

De conformidad con la jurisprudencia del TJUE, destacando en particular la DGT la sentencia Axa, asunto 175-09, de 25 de octubre de 2010, debe entenderse por el concepto de “cobro de créditos” aquellas operaciones financieras destinadas a obtener el pago de una deuda dineraria.

Así, señala la DGT que al encargarse la entidad consultante de gestionar el pago a través de un sistema electrónico mediante el cual recibe en su cuenta bancaria ingresos de los clientes que posteriormente, tras aplicación de una comisión, transfiere a sus clientes, dicha actividad debe entenderse como gestión de cobros.

De acuerdo con lo anterior, concluye la DGT que la actividad en cuestión debe considerarse como una actividad sujeta y no exenta del IVA.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2829-15, de 29 de septiembre de 2015

Localización de prestaciones de servicios – Regla del uso efectivo

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la posible aplicación de la regla del uso efectivo establecida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA en relación con los servicios descritos en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante ha suscrito un contrato de patrocinio publicitario y publicidad con una entidad residente en un país tercero que presta servicios de telecomunicaciones en Asia y Oriente Medio. En virtud del acuerdo la empresa de telecomunicaciones tendrá derecho a utilizar los espacios publicitarios del estadio deportivo de la entidad consultante en el Territorio de aplicación del Impuesto, si bien no presta servicios de telecomunicaciones en este Territorio.”

De acuerdo con las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios recogidas en el artículo 69 de la Ley del IVA, los servicios prestados por la consultante (i.e. cesión del derecho a usar los espacios publicitarios del estadio deportivo) a una entidad que presta servicios de telecomunicaciones establecida en un país tercero, no se entenderán realizados en el citado territorio y, por tanto, no estarán sujetos a dicho tributo.

No obstante, subraya la DGT que ha de comprobarse si cabría aplicar la regla de cierre establecida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA basada en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios en el TIVA-ES.

Para poder aplicar dicha regla de localización, se han de cumplir los siguientes requisitos:

- i. Los servicios prestados deben estar citados de forma expresa en el artículo mencionado.
- ii. La aplicación de las reglas generales de localización de prestaciones de servicios debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de la Comunidad.

- iii. Los servicios deben utilizarse o explotarse desde un punto de vista económico en el TIVA-ES.

Adicionalmente, de acuerdo con la doctrina de la DGT, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Señala la DGT que de acuerdo con los pronunciamientos recientes de la Comisión, para aplicar la regla del uso efectivo a los servicios objeto de la consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de operaciones llevadas a cabo en el TIVA-ES.

Consecuentemente, la DGT entiende que, dado que la entidad establecida en un país tercero (i.e. empresa de telecomunicaciones) no presta servicios sujetos al IVA en el TIVA-ES, no será de aplicación la referida regla de localización del uso efectivo a los servicios prestados por la consultante.

16 Dirección General de Tributos. Contestación nº V2831-15, de 29 de septiembre de 2015

Contratos de aseguramiento de rentabilidad – Sujeción al IVA - Devengo

A través de la contestación de esta consulta, la DGT analiza la sujeción al IVA y, en su caso, el momento en que se produce el devengo del Impuesto, en relación con el contrato de aseguramiento de rentabilidad descrito en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante firma un contrato de aseguramiento de rentabilidad sobre un local de oficinas en arrendamiento de forma que si las cuantías percibidas por dicho contrato no alcanzan cierta rentabilidad, la contraparte deberá abonar la diferencia.”

En primer lugar, la DGT entiende que la parte vendedora del local de oficinas se compromete a garantizar una rentabilidad al comprador durante 24 meses a cuyo efecto deposita una determinada cantidad en una cuenta bancaria de modo que, cuando en un determinado mes no se alcance la rentabilidad estimada, la consultante podrá completar sus ingresos detrayendo de la cuenta corriente las cantidades restantes.

En relación con la sujeción al Impuesto de los contratos de aseguramiento de rentabilidades, la DGT se refiere a la doctrina que ha mantenido en anteriores resoluciones según la cual la función de los mismos no es resarcir los daños causados por la extinción de un contrato, sino que es asegurar un precio por el arrendamiento de un bien a la consultante con independencia de otras circunstancias.

De acuerdo con lo anterior, dichos importes tienen la consideración de prestación de servicios de arrendamiento a efectos del IVA y formarán parte de la base imponible del Impuesto.

Por otro lado, la DGT entiende que el depósito de una cantidad de dinero en una cuenta corriente no es contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA, sino que el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que resulten exigibles las cuantías pendientes que permitan alcanzar la rentabilidad estimada.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2834-15, de 29 de septiembre de 2015

Transmisión de unidad autónoma de negocio – Sujeción al IVA – Regularización cuotas del IVA soportadas – Bienes de inversión

A partir del siguiente supuesto de hecho, la DGT analiza la sujeción al IVA de la operación de escisión y, en caso de que no se encuentre sujeta, la tributación de las transmisiones de los activos de referencia realizadas por la sociedad adquirente cuando la misma suponga una alteración del destino previsible por el que la entidad consultante se dedujo cuotas del IVA:

“La entidad consultante tiene previsto realizar una escisión parcial de su actividad económica de gestión de créditos e inmuebles adjudicados.”

De acuerdo con la doctrina mantenida por la DGT sobre la base de la jurisprudencia del TJUE, a la hora de analizar si la operación de escisión se encuentra no sujeta al IVA, ese centro directivo entiende que es necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

De acuerdo con el supuesto de hecho, parece que se va a escindir la rama de actividad de gestión de créditos e inmuebles adjudicados y que dicha transmisión incluirá los inmuebles adjudicados y los créditos dudosos, así como el personal encargado de la gestión de venta y las correspondientes licencias. En este sentido, la DGT establece que la transmisión de referencia estará no sujeta al IVA de acuerdo con el artículo 7.1º de la Ley del IVA.

Por otra parte, la DGT deduce del escrito de la consulta que los bienes adjudicados tienen la consideración de existencia, pues el fin último de la adquisición por la nueva sociedad es la enajenación de los mismos. De acuerdo con los artículos 99 y 114 de la Ley del IVA, la alteración en el destino inicialmente previsto determinará la necesidad de proceder a la rectificación de las deducciones practicadas.

Sobre la base de lo anterior, la DGT aclara que en caso de bienes inmuebles calificados como existencias e integrados en un patrimonio empresarial que constituya una unidad económica autónoma, cuya transmisión resultó no sujeta por aplicación del artículo 7.1º de la Ley del IVA, la rectificación de las deducciones se efectuará por la entidad adquirente en función del destino real y efectivo que hubieren tenido dichos bienes.

IV. Country Summaries

Asia Pacific

India

Joint committee reports on draft business processes for GST released

The Ministry of Finance has made available draft business processes relating to GST refunds, registration and payment processes, and has invited comments from the public. Comments/ feedback can be submitted through the **MyGov.in** portal.

The business processes are issued in the form of reports of a joint committee, constituted to make recommendations to the Empowered Committee of State Finance Ministers, for incorporating under proposed GST law.

Some of the major highlights of the report are as follows:

- Details of persons currently registered under indirect tax law being subsumed under the GST regime would migrate to the GST network
- Taxable persons would be required to obtain separate State-wise registration
- Anytime, anywhere payment options, paperless transactions, and electronic reconciliation of transactions are envisaged
- The option to procure duty free inputs for goods exported may not be available
- System-based verification of refunds ensuring minimal human intervention
- A Bank Realization Certificate (BRC) would be required prior to the sanctioning of refund claims for the export of services.

Forms for registration, payment challans (official receipt of payment) and refund claims have also been provided.

VAT exemption for transfer of property in goods involved in execution of works contracts within SEZ

Exemption has been granted under Rajasthan VAT law from tax on the transfer of property in goods involved in the execution of works contracts within the territory of a Special Economic Zone (SEZ) and awarded by units established in a SEZ or co-developers or developers of a SEZ.

Exemption is available until 31 March 2016. However, for SEZs established entirely in 'backward' areas specified by the State Government, exemption will be available until 23 August 2017.

CST exemption for in-transit sale of goods supplied for indivisible works contract disallowed

Exemption from Central Sales Tax (CST) is provided to the subsequent inter-State sale of goods if the sale is effected by the transfer of documents of title to the goods during the movement (in-transit) of the goods from one State to another.

In a recent case, the assessee had executed separate contracts for the supply of goods and the provision of services (installation and erection) in respect of single turnkey contract.

The assessee sold the goods, being used in the project, to the project owner while they were in-transit, and claimed exemption from CST. Subsequently, the said goods were handed over by the project owner to the assessee as free issue material for installation and erection.

The tax authorities alleged that even though the assessee had entered into two separate contracts, the same constituted a 'composite contract', i.e., an indivisible contract.

This conclusion was arrived at by reviewing the contracts, documents and nature of work, in particular, the:

- Cross fall breach clause in the contracts in various manifestations,
- Contractual clauses and description of the documents that showed that the assessee was executing one work,
- Assessee remained the owner of the goods until the termination of its movement,
- Property in goods was transferred to the project owner only at the time of accretion.

According to the tax authorities, as the title of the goods involved in the works contract was transferred after it was incorporated in the property, the transaction should be treated as an intra-State sale and should be subjected to VAT in the State where project was executed.

The High Court held that:

- Although the contracts were divisible as one relating to sale of goods and the other relating to services, in effect, there were interlacing obligations and therefore the contracts were indivisible in nature.

- Perusal of the various clauses of the contract made it clear that the parties to the contract intended that the title to the goods would be transferred only after erection and commissioning. Thus, the title to the goods was not transferred during the movement from one State to another and the benefit of exemption on in-transit sale was not available.
- Since there was an inter-State movement of goods, the transaction would qualify as an inter-State sale liable to CST. As the levy of CST vests with the State from where the movement commences, the State where the movement is terminated (i.e., the State where the project is executed) lacks jurisdiction to levy tax.

Indonesia

Indonesia officially launches National Single Window

The Indonesia National Single Window (INSW) was officially launched on 30 September 2015 to serve as single, electronic platform that will standardize and integrate information related to the handling of customs documentation, import and export licensing, with new features and services to enhance trade facilitation.

The portal is expected to integrate trade-related data from all ministries and state institutions. Currently, the INSW has integrated export and import licensing authorities from 18 units across 15 ministries, and is in operation at 21 sea, air and land ports across Indonesia.

With greater transparency and accelerated licensing process, the customs clearance process should be faster, easier, and less costly for both government authorities and businesses such as importers, exporters, shipping companies.

The INSW portal will eventually be integrated with the ASEAN Single Window (ASW) which is scheduled for implementation in December 2015.

Trade Preferences

Trans-Pacific Partnership Agreement

Trans-Pacific free trade agreement finalized

On 5 October 2015, negotiations for the Trans-Pacific Partnership (TPP) Agreement were successfully concluded.

The TPP Agreement is a regional trade agreement between 12 Pacific Rim countries: Australia, Brunei, Canada, Chile, Japan, Mexico, Malaysia, New Zealand, Peru, Singapore, Vietnam and the United States. TPP is the largest trade-liberalizing pact in a generation, covering almost 40% of the world's economy.

The TPP Agreement is anticipated to increase market access opportunities across the region where there are no regional agreements as TPP is in place. It will also offer additional benefits above those already provided for in existing bilateral/ multilateral trade agreements in the region.

The specific text of TPP is yet to be released, but the scope of the provisions are well known; there is a good deal of information available from TPP participating countries.

When will the agreement enter into force?

It is unclear when the TPP Agreement might enter into force.

Broadly, the TPP Agreement will enter into force 60 days after all the signatories have notified completion of their domestic legal procedures. Each TPP country will now begin their domestic treaty-making processes.

Anticipated benefits

In relation to trade in goods under the TPP, the anticipated benefits include the following:

- Significantly improved market access for agricultural producers through the elimination or reduction of customs tariffs on agricultural exports to TPP countries, and improved preferential access through favorable changes to quotas for particular agricultural goods in some TPP countries.
- The elimination of all remaining tariffs on exports on non-agricultural products to TPP countries, including energy and resources products, pharmaceuticals, automotive parts and other manufactured goods.
- The facilitation of the production of goods via regional supply chains within the TPP region. Under the TPP Agreement, producers using inputs from any of the 12 TPP countries would be subject to lower tariff rates on those imports (reducing production costs), while the application of regional 'rules of origin' would enable producers to trade the finished goods under the TPP's preferential trading arrangements. For example, Australian beef sent to Singapore and combined with beef from Canada and seasoning from Chile and processed into a hamburger in Singapore could be exported from Singapore under preferential rates to TPP countries.
- For consumers and businesses – lower prices resulting from the elimination of remaining customs tariffs on imports from TPP countries.

The TPP also includes commitments which should lower the costs of trade in goods. These include:

- More transparent and efficient customs procedures, such as TPP countries being required to provide advance rulings for goods in relation to tariff classification, valuation, origin, and claiming preferential treatment.
- Regional rules of origin (effectively allowing inputs used in the production of goods from one TPP country to be treated as the same as inputs from any other TPP country when making goods), and a single set of documentary procedures for goods traded under the TPP (instead of having to apply the rules particular to existing bilateral trade agreements).
- Duty-free temporary admission of pallets and containers, resulting in cost and administrative savings for transport logistics services providers.
- Mechanisms to address non-tariff barriers impeding trade.
- Simplified rules and technical requirements for certain products, including wine (e.g., uniform labelling requirements for wine exported to TPP countries).

The TPP is expected to deliver important benefits for other forms of trade, including the supply of a wide range of services by service providers, and for investment activity among the TPP countries.

The TPP will also deal with a range of contemporary trade challenges in ways not previously done in existing free trade agreements, including in relation to intellectual property rules, compliance with internationally-recognized labor rights, environmental protection, non-discriminatory purchasing/ sales decisions by state-owned enterprises and government designated monopolies, etc.

AANZFTA

Amendments to AANZFTA implemented on 1 October 2015

Member countries have agreed to amend the ASEAN-Australia-New Zealand Free Trade Area (AANZFTA) to improve its transparency and administrative efficiency. The amendments do not change the preferential access under the AANZFTA.

Effective from 1 October 2015, New Zealand and 9 of the 12 AANZFTA will implement the agreed changes. The remaining 2 parties, Cambodia and Indonesia, are expected to ratify the changes on 1 January 2016.

Key changes under the amendment of the AANZFTA are:

- Removal of FOB value requirement on Form AANZ where Regional Value Content (RVC) is not used as the origin criteria.
- Simplified presentation of the Product Specific Rules (PSR) to assist businesses in understanding and completing the Certificate of Origin (Form AANZ) correctly.

- Implementation HS 2012 in the Rules of Origin, eliminating the current requirement for businesses to operate in both HS 2007 and 2012.
- New Certificate of Origin form to reflect the changes under the amendment.

There will be a six month transition period for businesses to adapt to the changes. During this period, both the old and revised Operational Certification Procedures (OCP) and Certificate of Origin will be accepted. Upon conclusion of the transition period, countries will only issue and accept the new Form AANZ using the new OCP.

Singapore-EU

Update on European Union-Singapore Free Trade Agreement

The European Union-Singapore Free Trade Agreement (EUSFTA) negotiations were concluded on 16 December 2012, including the finalization of the legal text, which has since been approved by the European Commission. Currently, the Agreement is awaiting an advisory opinion by the Court of Justice of the European Union (CJEU) on the separation of competences between Member States and the EU.

The initial expectation was for the EUSFTA to enter into force by the end of 2015. This is now expected to be delayed beyond 2016. Other similar cases have shown that it would take the CJEU 12 to 18 months to present its opinion. On that basis, the approval process with Member States and the European Parliament will be finalized.

The EUSFTA is the first FTA concluded between EU and an ASEAN country. It will improve Singaporean and European companies' access to each other's markets through commitments such as improved market access for services and government procurement, enhanced intellectual property protection and reduction of technical barriers to trade. The EUSFTA is expected to boost bilateral trade and investment relations between the EU and Singapore.

The completion of the EUSFTA also signals the EU's commitment to step up its engagement with Southeast Asia. It is also a stepping stone towards a future EU-ASEAN FTA.

Singapore-Turkey

Singapore and Turkey conclude Free Trade Agreement

The negotiations for the Turkey-Singapore Free Trade Agreement (TRSFTA) were concluded on 6 October 2015. The TRSFTA is a comprehensive trade agreement that covers a wide range of areas, including trade in goods, trade in services, investment, government procurement, and newer areas such as intellectual property rights, e-commerce, competition and transparency.

Turkey will eliminate tariffs for Singapore's exports on more than 95% of all its tariff lines – 80% to be eliminated immediately when the agreement comes into force and the rest over a period of 10 years. Singapore exporters, including exporters of electronics, pharmaceuticals, chemicals and processed food products, will benefit from the removal of Turkey's tariffs. Singapore in turn will grant immediate duty-free access for all imports from Turkey upon the entry into force of the TRSFTA.

The TRSFTA will be Turkey's first comprehensive FTA in a single undertaking and is expected to enter into force as soon as possible after the signing of the Agreement.

South Korea-India

Korea and India sign MRA for AEO

On 8 October 2015, Korea and India signed a Mutual Recognition Arrangement (MRA) for Authorized Economic Operator (AEO). The MRA formally outlines the circumstances and conditions in which AEO programmes are recognised and accepted between Korea and India.

With the Korea-India MRA signed and effective, an AEO validated and authorized by the Korean Customs Authority will be granted the same benefits as an AEO authorized in India on a reciprocal basis.

The MRA is a key element to strengthen and maintain security of international supply chains and serves as a useful tool to avoid duplication of security and compliance controls. AEOs are expected to save customs clearance cost with faster clearance and fewer cargo inspection.

Currently, Korea has MRAs with 10 countries including China, USA, and Japan.

EMEA

European Union

VAT Expert Group meeting

The European Commission VAT Expert Group (VEG) met on 7 September and has released the agenda and papers from that meeting. The VEG is formed of business and tax advisor representatives, and assists and advises the European Commission on VAT matters.

The VEG had set up subgroups to consider: the proof of evidence in intra-EU supplies, VAT grouping and the CJEU judgment in the *Skandia America Corp* case, and the CJEU judgment in the *Welmory sp. z o.o.* case. At its meeting on 7 September, the VEG considered the reports from these subgroups.

Of particular interest is the report on the *Skandia* case, concerning the VAT treatment of supplies between a head office and its Swedish branch. The main points of the report are that VAT grouping is widely used across different industries, is important to the EU economy, and should be protected; *Skandia* should be applied in a limited way and only in the context of the case; and *Skandia* was in essence an anti-abuse case which arose because Sweden has no anti-avoidance provisions in place relating to VAT groups. The conclusion, therefore, was that the case should not be applied widely, but that (ideally harmonized) anti-avoidance rules should be introduced by all Member States that have implemented VAT grouping (and perhaps even made compulsory). Following the discussion, the VEG adopted the report. The VEG sent the analysis to the VAT Committee for consideration, and was invited to present the findings and answer questions.

EU consultation on simplification of cross-border e-commerce

The European Commission has **launched a consultation** about ways to simplify the VAT payment regime for cross-border e-commerce transactions in the EU. **The Commission's survey** seeks views on the current VAT rules for business to consumer cross-border supplies of goods and services, the implementation of the 2015 changes to the VAT place of supply rules and the Mini One Stop Shop and the commitment by the Commission in 'A Digital Single Market Strategy for Europe'.

This consultation is also part of the ongoing assessment of the new rules for VAT payments on cross-border telecommunications, broadcasting and electronic services which came into force last January.

Responses to the consultation are sought by 18 December 2015.

Denmark

New draft binding instruction on input VAT deductibility for holding companies

As anticipated in last month's edition of this newsletter, on the basis of cases C-108/14 (*Larentia + Minerva*) and C-109/14 (*Marenave Schiffahrt*), the Danish Tax Authorities have announced a new draft binding instruction, which changes the Danish practice.

Holding companies will now have a right to deduct VAT on costs incurred for the acquisition of shares in subsidiaries. It is expected that the new draft binding instruction will allow for increased input VAT deductibility for active holding companies (including on a retrospective basis).

It is expected that the draft will come into force within a month. The retrospectivity will apply from the period 1 April/ June 2005, which depends on whether the company's settlement is per month or quarter.

New binding instruction on VAT treatment of sales of long-term courses to foreign companies

Previous administrative practice indicated that sales of long-term courses to foreign companies, which are to be undertaken in Denmark, are subject to VAT.

The Danish Tax Authorities have now issued a binding instruction that sales of long-term courses to foreign companies, which are to be undertaken in Denmark, will no longer be subject to VAT. From 1 January 2016, the customers' place of residence will determine the VAT treatment, and not the place where the courses are undertaken. It is necessary for the suppliers of courses to evaluate and determine whether or not the course is long term.

Finland

Right to deduct input VAT on due diligence costs related to acquisition of subsidiary

On 15 September 2015, the Supreme Administrative Court (SAC) gave two rulings (KHO:2015:134 and KHO:2015:135) which concerned the right of holding companies to deduct input VAT on due diligence expenditure related to the acquisition of a subsidiary.

According to the ruling KHO:2015:134, Company A had a right to deduct the input VAT on due diligence costs incurred due to the acquisition of shareholding in a subsidiary regardless of the fact that the Company A was a holding company, the only activity of which before the year 2012 (i.e., the year of acquisition) was the holding of shares. Company A had started providing technical services to its subsidiaries during the year 2012 and it also had IT personnel participating in rendering the services. According to the SAC ruling, due diligence expenditure connected with the acquisition of a subsidiary incurred by a holding company which carries out economic activities in the form of providing technical services to its subsidiaries has a direct and immediate link with that holding company's economic activity as a whole. Thus, Company A had a right to deduct the input VAT on the due diligence expenditure in full as overhead expenses.

In the ruling KHO:2015:135, a holding company was denied the right to deduct the input VAT on due diligence expenditure related to the acquisition of a subsidiary. According to the SAC ruling, Company A had started providing services to its subsidiaries only after the acquisition of the subsidiary, and thus, was not engaged in economic activities at the time the acquisition took place in the year 2011. Company A did not have personnel at the time of the acquisition of the subsidiary. Company A was not entitled to the input VAT deduction on the due diligence expenditure. The SAC also ruled that the fact that Company A started providing taxable services to its subsidiaries slightly after the acquisition of the subsidiary did not have an effect on the VAT treatment.

The rulings are in line with the CJEU's decisions in the joined cases C-108/14 and C-109/14 (*Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*).

Greece

Amendments to VAT rates for Greek islands

In a press release dated 28 September 2015, the Greek Ministry of Finance announced the commencement of the first phase of the abolition of the 4%, 9% and 16% special VAT rates that apply on Greek islands.

- As from 1 October 2015, the special VAT rates will be abolished on six islands (Mykonos, Naxos, Paros, Rhodes, Santorini and Skiathos) and replaced with the rates of 6%, 13% and 23% that apply on the mainland.
- As already regulated, the reduced VAT rates will be abolished on the remaining islands in two additional phases. The special VAT rates will be abolished for the second group as from 1 June 2016 and as from 1 January 2017 for the third group. Clarifications are to be provided through a Ministerial circular.

With respect to islands in the second and third groups, the existing special VAT rates that apply on certain Greek islands will continue to apply until the date of abolition.

Italy

Expected changes to credit note rules

Based on the first draft of the so-called 'Legge di Stabilità 2016', the rules regarding the issuance of the credit notes will be amended. Apart from some specific changes that will apply to the case of insolvency proceedings, the amended rules regarding credit notes would state the following:

- For contracts for supplies of goods or services to be performed permanently or recurrently, on the grounds of a breach by one of the parties, the credit note cannot be issued for those supplies duly performed by both the parties;
- The customer, liable for the payment of VAT via the reverse charge in the case of domestic purchases of goods or services listed by the law and in the case of intra-Community acquisitions, can issue credit notes, upon condition that all the requirements for the issuance of credit notes are met.

New guidelines regarding VAT refund procedures and exoneration from submission of guarantees

In Circular Letter n° 35/E (dated 27 October 2015), the tax authorities have focused on the new VAT refund rules and the connected requirements for the bank guarantee exoneration.

The most significant topics are as follows:

- **Bank guarantee exoneration also applies for non-resident subjects**, provided certain requirements are met, including documentation (different procedures for EU and non-EU claimants are specifically clarified);
- **Application of the new rules regarding guarantees to VAT groups;**
- **Bank guarantee exoneration for pending VAT refunds**, in particular:
 - For FY2014 VAT credits requested for refund with the Annual VAT return without the endorsement of conformity, it is possible to submit an integrative VAT return (within the mandatory term), in order to include the endorsement of conformity and achieve exoneration from the submission of the guarantee;
 - For pending refunds of VAT credits related to previous years, it is possible to submit a certification of the VAT return (granted by an authorized subject) and upon certain good standing requirements declared by the legal representative. The certification will be provided in a separate letter as the VAT returns have been already submitted and no integrative return is admitted;
 - For FY2014 quarterly VAT claims, it is clarified that, when the submitted FY2014 Annual VAT return shows the endorsement of conformity together with the flag on the box attesting that the company meets all the mandatory conditions to achieve the exoneration from the submission of the guarantee, also the 2014 quarterly VAT refunds can be paid without the submission of the bank guarantee.

Omitting to account for purchase invoices does not affect right to deduct VAT

In decision n° 18924 (dated 24 September 2015), the Supreme Court – in accordance with Court of Justice of the European Union principles (reference *EMS-Bulgaria Transport*, Case C-284/11) – stated that omitting to account for purchase invoices does not affect the right to deduct the input VAT charged, as the omission is just a formal violation. This means that there is a right to deduct input VAT when the substantive requirements are satisfied, even if the taxable person has failed to comply with some of the formal requirements.

These conclusions are in line with the principles recently stated by the same Supreme Court (in decision n° 14767 dated 15 July 2015) as well as by the CJEU (refer to *Idexx*, Case C-590/13), where the right to deduct VAT was also recognized when there were formal violations related to intra-Community acquisitions (i.e., omitting to apply the reverse charge to the intra-Community acquisitions).

Customer's EU VAT number a mere formal requirement for intra-Community supplies

In decision n° 19368/2015 (dated 29 September 2015), the Supreme Court stated that the VAT rules regarding intra-Community supplies apply when the substantive requirements (qualifying an intra-Community transaction) are satisfied, even if the EU customer does not have a valid EU VAT number, which is just a formal requirement.

These conclusions are in line with CJEU principles (refer *Vogtländische Straßen- Tief und Rohrleitungsbau* (Case C-587/10) and *Mecsek-Gabona* (Case C-273/11)), according to which the VAT identification number provides a proof of the tax status of the subject and facilitates the tax audit of intra-Community transactions. However, it represents a formal requirement, which cannot preclude the application of the zero-rated VAT regime where the substantive conditions for an intra-Community supply are fully satisfied.

Amendments to VAT penalties regime

Legislative Decree n° 158 dated 24 September 2015 (published in the Official Gazette n° 233 dated 7 October 2015) has amended the VAT penalties regime.

Among the most significant changes related to VAT violations, which will come into force from 1 January 2017, are as follows:

- Late submission of the annual VAT return: If the annual VAT return is submitted late, within the deadline for the submission of the annual VAT return for the following year, administrative penalties will apply, ranging from 60% to 120% of the VAT due, with a minimum penalty of EUR 200 (administrative penalties ranging from 120% to 240% will still apply for failure to submit the annual VAT return). This is a new penalty.
- Inaccurate submission of the annual VAT return (meaning a return with 'untrue' values): Administrative penalties will range from 90% to 180% of the VAT due (in place of the current administrative penalties ranging from 100% to 200%).
- Violations related to VAT refund claims: For VAT refunds that do not meet the legal requirements, administrative penalties will be equal to 30% of the VAT unduly refunded (in place of the current administrative penalties ranging from 100% to 200%).
- Invoicing and accounting violations with respect to taxable transactions: Administrative penalties will range from 90% to 180% of the VAT due (in place of the current administrative penalties ranging from 100% to 200%).

- Invoicing and accounting violations with respect to transactions subject to the reverse charge: Penalties will range from 5% to 10% of the amounts not documented or accounted for. If the violation does not affect the taxable income calculation, penalties ranging from EUR 250 to EUR 2,000 will apply. This is a new penalty.
- Omitted reverse charge mechanism: Administrative penalties ranging from EUR 500 to EUR 20,000 (in place of the current administrative penalties ranging from 100% to 200% of the VAT).
- The customer omits to account for the reverse charge on transactions where the supplier has incorrectly accounted for VAT: The customer will be subject to administrative penalties ranging from EUR 250 to EUR 10,000 and the supplier will be jointly liable for the payment of these penalties. The customer will be able to recover the VAT. This is a new penalty.
- The supplier omits to account for VAT on transactions where the customer has incorrectly accounted for the reverse charge: The supplier will be subject to administrative penalties ranging from EUR 250 to EUR 10,000 and the customer will be jointly liable for the payment of these penalties. The customer will be able to recover the VAT. This is a new penalty.
- Incorrect application of the reverse charge by the customer for transactions that are VAT exempt, zero-rated or out of the scope of VAT: In case of assessment, it will be mandatory to cancel the VAT credit and the VAT debt wrongly accounted for. The customer will be able to recover the input VAT that was not deducted, via the issuance of credit note. This is a new penalty.
- Violations related to the letter of intent: Where the supplier of a frequent exporter carries out transactions without VAT, before receiving the letter of intent and the relevant confirmation of its e-filing, administrative penalties will apply, ranging from EUR 250 to EUR 2,000 (in place of the current administrative penalties from 100% to 200% of the VAT not applied).
- Late submission of the guarantee under the VAT group procedure: In the case of delays of not more than 90 days from the deadline for the submission of the VAT return, administrative penalties will range from EUR 1,000 to EUR 4,000. For delays of more than 90 days, administrative penalties equal to 30% of the VAT not paid will apply. This is a new penalty.
- Late VAT payment: Administrative penalties will be equal to 2% of the VAT due for delays of not more than 15 days. Administrative penalties will be equal to 15% of the VAT due for delays of not more than 90 days.
- Undue VAT offsetting: Administrative penalties will range from 100% to 200% of the non-existent VAT credit that is unduly offset.

Further amendments with respect to criminal liabilities arising from VAT violations have been also amended by Legislative Decree n° 158. Among the most significant changes, which will come into force immediately, are that criminal liabilities will be recognized for omitted payments of VAT for a value exceeding EUR 250,000 (in place of the previous threshold of EUR 500,000).

AEO news

In line with the relevant EU legislation, Customs and the authority responsible in Italy for civil aviation (ENAC) agreed on 15 September 2015 to cooperate, in order to exchange information regarding holders, respectively, of:

- AEOS/ AEOF certifications (i.e., issued by customs) and
- The regulated agent (i.e. 'RA')/ known consignor (i.e., 'KC') certifications (i.e., issued by ENAC).

The agreement should optimize the activities of said authorities and allow:

- The holders of an AEOS/ AEOF certification to have fewer controls on some of their security requirements when they apply for an RA/ KC certification and, also;
- The holders of an RA/ KC certification to have fewer controls on some of their security requirements when they apply for an AEOS/ AEOF certification.

News regarding 'abuse of right'

On 24 September 2015, Customs issued Note No 96267, to make operators aware of a new Italian provision explaining what an 'abuse of right' is for tax purposes, with particular application to customs issues.

In this respect, the note clarified that the below, also introduced by the said provision, do not apply to customs issues:

- A new ruling procedure available to confirm if a transaction is an 'abuse of right' and
- Some new litigation procedures relating to cases in which an abuse of right is assessed to the operator.

Kazakhstan

Kazakhstan accession to the WTO

On 12 October 2015, the President signed Law № 356-V 3PK ratifying a Protocol for Kazakhstan to accede to the 15 April 1994 Marrakesh Agreement establishing the World Trade Organization.

Kazakhstan will become the WTO's 162nd full member by the end of a month from ratification of the protocol.

Ban on the export of selected goods

Orders of the Acting Minister for Investment and Development № 867 and № 868 dated 24 August 2015 have introduced a ban, for four months, on the export from Kazakhstan of:

- Untreated precious metals, precious metal scrap and waste classified as EEU FEA CN codes 7108 11 000 0, 7108 12 000 9 and 7112 91 000 0;
- Ferrous metal waste and scrap classified as EEU FEA CN code 7204, except for steel alloy waste and scrap, including stainless steel (EEU FEA CN code 7204 21 100 0 and 7204 21 900 0) and others (EEU FEA Cn code 7204 29 000 0).

The Orders entered into force from their publication date, which was 29 August 2015.

Deferral or instalment payment of customs duties

Order of the Ministry of Finance № 398 dated 2 July 2015 approved a list of documents used to allow the deferral of customs duty payments or their payment in instalments.

Grounds for a customs duty deferral or payment in instalments	Confirming document
Damage as a result of a natural disaster, man-made catastrophe or other unforeseen circumstances	Written confirmation from regional authorities of emergencies
Delay in budget financing or payment for work performed (services and goods provided) within the framework of registered civil transactions	Written confirmation from the relevant national budget programme administrator of delays in financing from the national budget or payment for work performed (services or goods provided)
Import of perishable goods into the EEU	Normative legal acts covering public health, hygiene standards are approved by the public health authorities and are binding for all individual and legal entities in Kazakhstan ¹ .
Supplies of goods within the framework of international treaties	Copies of valid international treaties to which Kazakhstan is a party
Import into the EEU of goods included in a list of imported foreign aircraft and parts on which customs duties may be deferred or paid in instalments	Written confirmation of the civil aviation authorities on the use of imported foreign aircraft and parts, provided flights are served by Kazakhstan air companies
Import into the EEU by agricultural companies or supplies for them of planting material or seeds, crop protecting agents, agricultural machinery from EEU FEA CN subpositions 8424 81, 8433 51 and 8433 59, animal food, apart from cat, dog and domestic bird food	A document confirming the execution of agricultural activities by an organisation importing the goods in question or for which the goods in question are being supplied
Import of goods, including materials and supplied, technical machinery, components and spare parts, for their use in industrial processing	Foreign trade agreement (contract) on the supply of imported raw materials and supplied, technical machinery, components and spare parts to it, for their use in industrial processing Technical production flow diagram (production fragment) with imported goods used as raw materials, supplies, technical machinery, components and spare parts

1. Point 6 of article 144 of the Code On Public Health and the Health System

The Order entered into force on 10 September 2015.

Rules for customs operations during customs declaration and issuing goods before customs declaration

Ministry of Finance Order № 112 dated 23 February 2015 established the rules for customs operations during customs declaration and issuing goods before customs declaration.

The above rules establish the sequence of actions taken by declarants and officials during customs declaration and releasing goods before filing a customs declaration, and also the form for a commitment to file a customs declaration and provide required documentation.

The full text of the document can be found at official Kazakhstan sources.

The Order entered into force on 19 April 2015.

Rules for issuing permits to process products outside of Kazakhstan

Minister for Investment and Development Order № 419 dated 31 March 2015 approved rules for issuing permits to process products outside of Kazakhstan in accordance with the Law № 300-III *On Export Controls* dated 21 July 2007.

The rules establish the procedure for issuing permits, and also approve:

- The permit form;
- The application form for a permit;
- The information form.

The Order entered into force on 29 September 2015.

List of imported goods on which VAT is paid according to the offset method

National Economy Minister Order № 616 dated 24 August 2015 has amended and supplemented the list of imported goods on which VAT is paid according to the offset method (established by National Economy Minister Order № 93 dated 13 February 2015).

The amendments were made to ensure the list complies with the EEU FEA CN (established by EEC Council Resolution № 54 dated 16 July 2012).

The Order entered into force on 17 October 2015.

Portugal

Services provided through online banking under scope of ‘electronic services’ for VAT purposes

Following the implementation of the rules for telecommunications, broadcasting and electronic services, the Portuguese Tax Authorities have concluded, in the context of a binding information request to a specific taxpayer, that operations performed by a financial entity through its online banking service may qualify as electronic services provided they are carried out without human intervention.

This conclusion of the Portuguese Tax Authorities is in line with the definitions of ‘electronic services’ included in the applicable VAT rules. On the other hand, it is possible that other services, such as access to online trading platforms, may also qualify as ‘electronic services’.

These conclusions of the Portuguese Tax Authorities will impact on financial entities established in Portugal and in other EU Member States, where the customer is in Portugal, as such transactions would be deemed to be located for VAT purposes in Portugal.

Deduction of input VAT incurred regarding purchase of goods and services for construction of immovable property

According to the Supreme Administrative Court, the time limit for the right to deduct input VAT paid on the construction of units of an immovable property shall be counted from the waiving of the VAT exemption, when the sale or lease of the property occurs.

This means that the Portuguese Tax Authorities cannot refuse the deduction of input VAT paid and included on invoices issued more than four years (the regulatory statute of limitation rule) before obtaining the waiver certificate, as counting the time limit for the deduction only starts from when the certificate is obtained by the taxpayer.

This conclusion may impact on real estate entities, as previously it had been understood that the time limit for the deduction of input VAT should be counted from the date the invoice was issued.

VAT: loyalty schemes

The Portuguese Tax Authorities have again confirmed, in the context of a binding information to a specific taxpayer, their understanding that single-purpose vouchers are taxable on the date of the supply, as they should be regarded as advanced payments, and that multi-purpose vouchers are only taxable on redemption.

Invoices for self-employed workers

On 8 October 2015, Ordinance n.º 338/2015 was published, which approved the new templates for invoices, receipts and invoice-receipts, as well as the respective completion instructions for self-employed workers.

The Ordinance will come into force on 1 January 2016.

Russia

Russian tax policy guidelines for 2016-2018

The official website of the Russian Ministry of Finance published on 28 July 2015 a set of General Guidelines for Russian tax policy for 2016-2018.

These guidelines will allow organizations to align their business strategies to the tax amendments anticipated in the next three years.

The Russian Government's refusal to increase the economy's tax burden will remain among its key priorities for the next three years. The Russian Government will not submit any draft laws to the State Duma stipulating a tax-burden increase, and no such bills will be supported when filed by other subjects with the power to initiate legislation. The moratorium on increasing the tax burden, which applies to the current year and each of the subsequent three years, aims to stabilize the tax system and bolster its attractiveness to investors. Additional tax incentives for investments have also been introduced, along with anti-crisis tax measures and further improvements to tax administration.

General Guidelines do not constitute a legislative act and are meant only to be used for informational purposes; they broadly cover the tax policy and its further development from the perspective of the Russian Ministry of Finance.

The key amendments with respect to indirect taxes stipulated by the General Guidelines are as follows.

VAT

- Extending the general fiscal benefits procedure to transactions taxed at 0% according to the registration order of the purchased goods (services) and obtaining invoices from suppliers;
- Granting the right to apply the application-based tax refund procedure to taxpayers submitting a parental surety in which the total tax amount (VAT, excise duties, corporate tax, MET) over the three years preceding the year in which the application is submitted – excluding tax amounts paid for goods relocated outside Russia and as a tax agent by the mother company – constitutes at least RUB 10 billion;
- Establishing a VAT base calculation procedure for prepayments received under contracts in foreign currency, but actually settled in rubles;
- Establishing the right of tax agents to deduct VAT amounts transferred as prepayments;
- Specifying the Tax Code norms related to the deductions on property rights;
- Exempting from taxation waste paper sale transactions;
- Settling the obligation to restore VAT for property transferred by a legal entity undergoing reorganization to a successor that is not a VAT payer;
- Specifying the VAT amount to be reclaimed by buyers in the event of a transfer of advance payment;
- Specifying the tax base calculation procedure when selling property rights to non-residential apartments, excluding garages and parking spaces;

- Establishing the taxpayer obligation to restore VAT accepted for deduction as advance payment if the shipment has not taken place within a certain period of time.

Excise duties

- Indexing excise rates in 2018 according to the consumer prices index;
- Cutting in half excise rates for wines and sparkling wines with a protected geographical indication and a protected place of origin compared to the rates of similar wines bearing no characteristics indicated;
- Establishing excise duties for medium distillates (light oil obtained from primary and/or secondary crude oil processing, gas condensate, associated gas, combustible shales and other raw hydrocarbons, excluding SRG, motor gasoline, diesel fuel, jet fuel, benzol, paraxylene, ortoxylyene) simultaneously introducing the procedure for medium distillates used as marine fuels to be expensed excise-free by shipowners;
- Clarifying the procedure for the exemption from advance excise payment of alcohol and/ or alcohol-containing products in terms of tax controls applied to the failures of taxpayers to file bank guarantees with tax authorities to settle the excise duties;
- Establishing an excise calculation and payment procedure for bioethanol used in motor biofuel production according to which bioethanol sales are exempt from excise duties.

New list of medical goods import of which into Russia and supply on Russian territory is exempt from VAT

Russian Federation Government Resolution No. 1042 of 30 September 2015 established a new list of medical goods, import of which into Russia and supply on the Russian territory is exempt from VAT.

The list contains an indication of the code of the goods under the Russian classification of products (OKP) and classification code under the Common Commodity Nomenclature of foreign economic activity of the Eurasian Economic Union.

The Resolution will come into force on 13 October 2015.

Possible amendments concerning calculation of VAT on receipt of insurance payments on business risk insurance agreements

Draft federal law “On the Introduction of Amendments to Article 162 of the Second Part of the RF Tax Code” is being developed by the Ministry of Finance, which envisages the exclusion from the VAT base of insurance payments on insurance agreements on the non-fulfilment of contractual obligations by a counteragent of policyholder or creditor.

Russian Federation Constitutional Court Ruling No. 19-P of 1 July 2015 served as the basis for the development of this draft law. The Constitutional Court determined that insurance payments on business risk insurance agreements should not be included in the VAT base if the taxpayer accrued VAT on the sale of goods/ work/ service.

Application of VAT with respect to transfer of goods based on damage complaint reports

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-07-09/40364 of 14 July 2015 reported that the transfer of goods from a purchaser to a seller for the correction of defects based on a damage complaint report is not considered the sale of the goods and is not subject to VAT. In this situation, a VAT invoice is not issued by the organization.

VAT on advertising services rendered to a foreign organization with a bank account in the Russian Federation

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-07-08/40529 of 15 July 2015 reported that the Russian Federation is not recognized as the place of supply of advertising services rendered to a foreign organization, regardless of the registration of the foreign organization with the tax authorities in relation to the opening of a current account in a Russian bank. Therefore, the services are not subject to VAT.

Period for export VAT claim

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-07-08/40745 of 15 July 2015 notified that the VAT related to export transactions and paid without documents confirming application of the 0% VAT rate may be claimed within the three year period stipulated by clause 2 article 173 of the Russian Tax Code.

VAT recovery when selling uncompleted housing

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-07-11/46755 of 13 August 2015 reported that the sale of uncompleted housing is subject to VAT. Input VAT related to acquired goods/ work/ services used in construction of the housing are subject to recovery in accordance with the general rules stipulated by Articles 171 and 172 of the Russian Federation Tax Code. In relation to this, the taxpayer must submit updated VAT returns, and, if necessary, profit tax returns, to the tax authorities.

VAT applied to customs clearance services

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-07-08/46977 of 14 August 2015 notified that customs clearance services rendered by customs representatives under an agreement not being a freight forwarding agreement are subject to 18% VAT. The authorities also notified that customs clearance services rendered under a freight forwarding agreement are taxed at the VAT rate of 0%.

Procedure to reverse VAT claimed for recovery from prepaid amount if supplier fails to deliver goods ordered

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-07-11/47347 of 17 August 2015 notified that VAT claimed by the buyer for recovery on advance payment to a supplier after the failure of the latter to perform its obligations is to be reversed when writing off accounts receivable related to the respective advance payment.

VAT applied to transfer of rights to publish books and magazines from a foreign entity to a Russian organization under license agreement

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-07-08/49539 of 27 August 2015 notified that a Russian company acquiring the right to publish books and magazines from a foreign entity under a license agreement is acknowledged a tax agent and must account for VAT according to the reverse charge mechanism and remit such VAT to the Russian tax authorities, regardless of the inclusion of the royalty amounts transferred to foreign right holders into the customs value of print media imported to Russia.

VAT agent obligations when acquiring services from a foreign entity where place of supply is Russia

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-07-08/49471 of 27 August 2015 notified that a Russian organization acquiring services from a foreign company where the place of supply is Russia and there is no VAT exemption, is acknowledged as a tax agent and must account for VAT according to the reverse charge mechanism and remit such VAT to the Russian tax authorities, regardless whether or not the services are subject to VAT in a foreign state.

Application of VAT with respect to transfer of immovable property as dividend payments

Ruling of the Russian Federation Supreme Court No. 302-KG15-6042 of 31 July 2015 on Case No. A58-341/2014 settled a dispute between OJSC Respublikanskaya Investitsionnaya Kompaniya and the tax authorities on the issue of the legal justification for charging VAT on the transfer of immovable property to a shareholder as dividend payments.

The Supreme Court supported the position of the taxpayer and refused to examine the case.

The court additionally stated that the transfer of immovable property as dividend payments does not constitute a taxable object for anything other than taxation of the shareholder's income, and thus is not an operation subject to VAT from the transferring party.

Application of VAT with respect to passenger, cargo and baggage services in airports

Ruling of the Russian Federation Supreme Court No. 308-KG15-7217 for the case No. A32-28290/2013 stated that passenger, cargo and baggage services in airports are not aircraft services and, therefore, do not fall under the VAT concession envisaged by Article 149 of the Russian Federation Tax Code. The Russian Federation Supreme Court supported the position of the tax authorities and refused to examine the case.

Application of VAT on provision of passenger seats by codeshare agreements with foreign airlines

Ruling of the Russian Federation Supreme Court No. 305-KG15-3206 of 30 July 2015 on Case No. A40-140893/2013 has ruled on a dispute between JSC Aeroflot-Rossiyskiye Avialinii and the tax authorities on the issue of VAT on providing passenger seats by codeshare agreements with foreign airlines.

The Supreme Court ruled in favor of the taxpayer and overturned the tax authorities' decision in accordance with which a zero rate of VAT could not be applied to the provision of passenger seats by codeshare agreements, as these services are not considered as transportation services, but as aircraft wet lease. (Courts of three instances ruled in favor of the tax authorities.)

Supreme Court resolution on VAT on sales of additional functions in online games

Resolution of the Russian Federation Supreme Court # 305-KG15-12154 of 30 September 2015 refused to transfer the application for the consideration of Mail.ru Games LLC (the company creator of online games). Thus, the Supreme Court supported the position of the tax authorities and of the courts that the company had to account and pay

VAT on the virtual sale of additional functions in online games in full and was not entitled to apply the VAT exemption with respect to additional functions in online games.

The courts concluded that the representation of the possibility of using additional gaming functionality in order to facilitate game process and more rapid development of the game character is essentially a contract for the provision of services and is subject to separate regulation in the analyzed license agreement as the users in this case do not acquire any software license.

New interactive service for checking accuracy of VAT invoices

It has been reported that a new service is available on the official website of the Russian Federal Tax Service – **Check the Accuracy of VAT-Invoices** – which allows interested parties to use personal tax reference numbers/ taxpayer registration codes and transaction completion dates to check whether a counteragent could have completed the transaction on that date and whether their identification data are correct.

The new service allows for the minimization of mistakes in information being submitted from purchase and sales ledgers and ledgers of invoices received and issued with regard to counteragent identification details filled-in.

This service is currently working in a test mode.

Possible amendments to VAT return form

The draft order “On the Introduction of Amendments to Federal Tax Service Order No. MMV-7-3/558@ of 29 October 2014 ‘On Approving the VAT Return Form, the Method for Filling it in and the Format for the e-Submission of the VAT return’” is being developed by the Russian Federal Tax Service. In particular, amendments to the effective legislation will be accounted for in the new form. It is planned that the new VAT return form will enter into force in January 2016.

Deductibility of export VAT for profit tax purposes

Letter of the Russian Ministry of Finance No. 03-03-06/1/42961 of 27 July 2015 notified that the VAT calculated by a taxpayer due to the failure to confirm its right to the 0% rate on export goods may be deducted as other costs for tax purposes.

Decrease in rates of export customs duties in accordance with Russia’s WTO obligations

The Russian Federation Government Resolution No. 786 of 4 August 2015 brings the rates of export customs duties in accordance with Russia’s WTO obligations.

There is a double decrease in the rates of export customs duties on the majority of goods to which export customs duties are applied. In particular, export customs duty rates are decreased on several types of fish, several types of fuels and inorganic chemicals. The rates are also decreased with regard to several precious metals, iron and steel, etc.

The Resolution came into effect on 7 September 2015 and applies to ‘relations’ effective from 1 September 2015.

List of countries subject to food embargo and destruction of prohibited agricultural products expanded

Russian President Decree N 391 of 29 July 2015 and the Russian Federation Government Resolution No. 774 of 31 July 2015 introduced the destruction of prohibited agricultural goods from 6 August 2015.

In addition, the Russian Federation Government Resolution No. 842 of 13 August 2015 extended the list of countries from which import of agricultural goods is prohibited. Previously these were Australia, Canada, the European Union countries, Norway and the US. Albania, Iceland, the Principality of Liechtenstein, Montenegro and Ukraine have now been added to the list. The prohibition of imports from Ukraine is effective no later than 1 January 2016, subject to certain conditions.

Russian President Decree No. 391 came into effect on 29 July 2015. Resolution No. 774 came into effect on 6 August 2015. Resolution No. 842 came into effect on 14 August 2015.

Procedure to file e-documents upon request from tax authorities

Letter of the Russian Federal Tax Service No. ED-4-2/15669 of 7 September 2015 notified that taxpayers may only file e-documents to the tax authorities if the documents are based on the requirements approved by the Decree of the Federal Tax Service of 17 February 2011 No. MMB-7-2/168@. Along with this, if e-documents are not in line with the requirements approved by the Federal Tax Service, they have to be printed as hardcopies authenticated by the inspector and filed to tax authorities.

E-submission of tax and accounting reports

Letter of the Federal Tax Service No. PA-3-17/3169@ of 20 August 2015 notified that the functionality of the Federal Tax Service website has been extended with a special function “e-Submission of tax and accounting e-reports” allowing the submission of tax and accounting reports certified by a digital signature to the tax authorities, with VAT declaration being the only exception. VAT reports are to be submitted by telecommunications channels via an e-document flow operator.

Extension of Federal Tax Service single contact center’s scope of activities

It is reported that from September 2015, the free, federation-wide number of the Russian Federal Tax Service single contact center 8-800-222-22-22 (+7 (800) 222-22-22) became accessible to inhabitants of every region of the Russian Federation. Using this number, taxpayers may receive information on the most topical issues in tax administration and taxation: on deadlines for the payment of property taxes, procedures for state registration, the method for receiving social and property-related deductions, opportunities to use Federal Tax Service electronic services, tax inspectorate work schedules and others.

New interactive service for information on trade duty payers in Moscow

It is reported that detailed information on trade duty payers and a list of trade facilities that have not submitted notifications on registration as trade duty payers was placed on the official website of the Department of Economic Policy and Development of the City of Moscow at the end of September 2015.

Serbia

VAT law amended from 15 October 2015

The Government of the Republic of Serbia has drafted a Proposal of the Law on Changes and Amendments to the Law on Value Added Tax, which was adopted by the National Assembly of the Republic of Serbia in a special session, held on 28 September 2015. Most of the changes applied as of 15 October 2015.

The main reasons provided for the changes and amendments to the Law on Value Added Tax are: further harmonization with EU regulations, creating a more favorable business environment, preventing possible abuse, and ensuring the improvement of the tax authorities' VAT audits.

The main changes are highlighted below:

Foreign entities to register for VAT via a tax representative

Foreign entities have been granted the right to register for VAT in Serbia for the first time, without first establishing a branch, which would constitute a separate VAT payer. If a foreign entity has a permanent establishment (i.e., a branch) in Serbia, the foreign entity will be a VAT payer for supplies not performed by its permanent establishment. The amendments state that a foreign entity making taxable supplies in Serbia is required to nominate a tax representative. A foreign entity does not have this obligation if it only performs the supply of e-services or the supply of bus passenger transport services that are partially carried out in Serbia. A foreign entity may nominate only one tax representative, a physical person, including an entrepreneur, or a legal person, with a place of residence or seat in Serbia, which is a registered VAT payer for at least 12 months before the request is submitted.

A foreign entity's tax representative cannot be that foreign entity's permanent establishment in Serbia.

A tax representative performs all tasks related to the foreign entity's rights and obligations as a VAT payer, in the name and on the behalf of the foreign entity (the submission of the recordkeeping tax return, VAT calculation, issuing invoices, submission of tax returns, making VAT payments, etc.). Finally, a foreign entity's tax representative is jointly liable for all of the foreign entity's liabilities as a VAT payer, especially for VAT, fines and interest payments related to VAT liabilities.

However, if a foreign entity does not nominate a tax representative in Serbia, the reverse charge would apply, as was previously the case.

Supplies of electricity and natural gas intended for further sale now subject to reverse charge

The new rules stipulate that a VAT payer, who is the recipient of electricity and natural gas supplied via a transmission, transport and distribution network, should apply the reverse charge, if the goods in question are purchased for further sale, and if the supply of electricity and natural gas has been performed by another VAT payer.

Furthermore, a VAT exemption has also been prescribed for the import of goods delivered via a transmission, transport and distribution network, i.e., for electricity, natural gas and heating/ cooling energy, as a reverse charge would also apply in this case.

This change should lead to more simplified trading, since the transferor (or the Customs authority) will not be required to calculate and pay output VAT, while the recipient will be able to report both input and output VAT in the same tax period.

In that regard, the rules for supplies to end users, both legal and physical persons, remain unchanged, i.e., in the case of a supply of electricity and natural gas meant for final consumption, the obligation to account for VAT falls on the person making the supply.

The place of supply rules have also been changed, i.e., the place of supply will be the place where the recipient of electricity, natural gas and heating/ cooling energy delivered via a transmission, transport and distribution network is located, if these goods were acquired for further sale. Alternatively, the place of supply will remain the place where the water, electricity, natural gas and heating/ cooling energy is received, when the goods in question are purchased for final consumption. Additionally, it is prescribed and specified that taxation in relation to the place of the recipient applies not only to services involving the granting of access to natural gas and electricity transfer networks, but also to: services involving the granting of access to heating/ cooling networks; the transport and distribution via such networks; as well as to other services directly related to such services, including the granting of access to an organized electricity market.

Finally, the amendments specify that the supply of goods occurs on the day of the transfer of rights to electricity, natural gas and heating/ cooling energy, supplied via a transmission, transport and distribution network. On the other hand, when the supply of goods in question is made for the purposes of final consumption, it is considered that the supply occurred on the day the reading of the water, electricity, natural gas and heating/ cooling energy is taken for consumption calculation purposes, as was previously the case.

Ukraine

Cancellation of special import duty on passenger cars

Ukraine has cancelled the special duties on imported passenger cars introduced in April 2013 for a period of three years. From 30 September 2015, no special import duties will apply to imported passenger cars irrespective of their country of origin and export.

This decision was taken by the Interdepartmental Commission on International Trade on 10 September 2015 in pursuance of the WTO's recommendations and rulings dated 20 July 2015. Previously, a number of countries raised the issue of the imposition of this safeguard measure on imports of certain passenger cars into Ukraine. In particular, Japan lodged a complaint with the WTO against Ukraine and requested that a panel consultation be held according to the rules and procedures governing the settlement of disputes.

Upon review of the case, the WTO's Dispute Settlement Body suggested that Ukraine should revoke this safeguard measure.

Changes to sanitary and phytosanitary controls for foodstuffs

Effective from 20 September 2015, foodstuffs importers or exporters are no longer required to obtain a sanitary-epidemiological certificate issued by the Sanitary-Epidemiologic Service of Ukraine (SESU) for the customs clearance of foodstuffs.

From that date, the State Veterinary and Phytosanitary Service of Ukraine (SVPSU) is the sole state authority responsible for veterinary and sanitary control at the border. In order to complete the state control procedures, an importer should submit the originals of international sanitary or veterinary certificates to the responsible official of the SVPSU. The accompanying documents bearing the authorization (stamp) of the SVPSU will serve as the evidence of the fact that the imported or exported foodstuffs have successfully passed all specific checks and are allowed for importation into or exportation from Ukraine.

Alcohol beverages importation procedure simplified

Effective from 20 September 2015, alcohol beverages (as foodstuffs) are not subject to mandatory certification under the national certification system of Ukraine, UkrSEPRO, due to changes in the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On standardization and certification" (the Law).

Although alcohol beverages were not removed from the list of products subject to mandatory certification according to certain by-laws, on 28 September 2015 the Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (MEDTU) advised that imported

alcoholic products are exempt from certification as of 20 September 2015, based on the provisions of the updated Law. It is expected the MEDTU will bring its regulations (by-laws) into conformity with the new rule in the near future.

Changes in procedure for customs value verification

On 16 September 2015, the Cabinet of Ministers of Ukraine (CMU) adopted Resolution No.724 “On application of benchmarks for the customs value of goods in the risk management system”, effective from 23 September 2015.

According to this resolution, the customs authorities may use benchmarks for customs values for customs clearance purposes. The benchmarks may be applied by the customs authorities to all goods imported for free circulation in Ukraine, excluding goods that are sold on commodity exchange, military and dual-use goods.

The European Business Association, the American Chamber of Commerce and the representatives of business criticized the Resolution, and demanded that the CMU suspend it because non-transparent, in their opinion, rules of benchmark application by the customs authorities may increase corruption and violate the WTO’s principle of not using indicative prices for determining customs values.

In view of the negative reaction from the business community, the State Fiscal Service of Ukraine (SFSU) expressed its position as regards this issue on its official website, according to which the introduced benchmarks should be used by the customs authorities only for identifying and assessing the risks of the incorrect determination of customs values based on a detailed analysis of the terms and conditions of a foreign trade transaction.

According to the SFSU’s position, the customs value benchmarks are intended to be used only for comparison purposes, and should not be used as a substitute for the customs value declared by the importer.

Furthermore, the Ministry of Finance of Ukraine (MFU) advised that it will examine the effect of introduction of benchmarks, and conclude on the necessity of adjusting the mechanism of their application in the risk management system.

United Kingdom

Registration of alcohol wholesalers postponed

The tax authorities (HMRC) have announced that the opening of the on-line registration system for the Alcohol Wholesalers Registration Scheme has been postponed.

According to the announcement, “...pre-launch testing has revealed some technical issues that need to be fixed before the service is launched.”

HMRC now plan to open the registration system fully from 1 January 2016 (albeit some wholesalers will be invited to use it before then) and alcohol wholesalers will then have to register by 31 March 2016.

New businesses that wholesale alcohol will be obliged to register at least 45 days before trading commences. From 1 April 2017 all businesses who trade in, or retail, alcohol will need to make sure that any UK wholesalers that they buy from are registered with HMRC.

Recovery of VAT on pension scheme costs

As expected, HMRC have issued a further Brief about the deduction of VAT on pension fund management costs. The Brief follows HMRC Briefs 43(2014) and 8(2015) on the topic, which set out changes to HMRC's policy in response to the Court of Justice of the European Union judgment in the case of *PPG Holdings BV*.

It confirms that the current 'transitional period' (during which employers and pension funds can continue to apply the 'old' rules for recovering VAT on pensions-related services, as set out in VAT Notice 700/17) will be extended to 31 December 2016.

It also acknowledges that there are corporation tax issues arising in connection with the use of 'tripartite contracts' as outlined in HMRC Brief 8(2015), and considers some alternative options aimed at enabling employers to recover the VAT incurred on pensions-related services.

However, there are still open issues with each of these alternative options. HMRC have stated that further guidance will be published this year.

Trade Preferences

EU-Singapore

Update on European Union-Singapore Free Trade Agreement

The European Union-Singapore Free Trade Agreement (EUSFTA) negotiations were concluded on 16 December 2012, including the finalization of the legal text, which has since been approved by the European Commission. Currently, the Agreement is awaiting an advisory opinion by the Court of Justice of the European Union (CJEU) on the separation of competences between Member States and the EU. See **Singapore-EU** for details.

Turkey-Singapore

Singapore and Turkey conclude Free Trade Agreement

The negotiations for the Turkey-Singapore Free Trade Agreement (TRSFTA) were concluded on 6 October 2015. See **Singapore-Turkey** for details.

Eurasian Economic Union

Eurasian Economic Union

Kyrgyzstan joins the Eurasian Economic Union

On 12 August 2015, Kyrgyzstan joined the Eurasian Economic Union, according to the Agreement of 23 December 2014. The other Eurasian Economic Union members are: Armenia, Belarus, Kazakhstan and Russia.

The Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 68 of 30 June 2015 establishes a transition period from 2015 to 2020, when special rates of import customs duty are applied on the import of certain types of goods to Kyrgyzstan. In particular, zero or decreased import customs duty rates are applied to certain products of animal origin, pharmaceutical products, certain types of agricultural machinery and vehicles, etc.

The Agreement and the Decision came into effect on 12 August 2015.

Classifiers used to complete customs declarations

Due to Kyrgyzstan's accession to the Eurasian Economic Union, EEC Board Resolution № 91 dated 18 August 2015 has introduced amendments to the following classifiers used to complete customs declarations:

- For customs payments (Appendix 7)
- Taxes, charges and other payments collected by the customs authorities (Appendix 9).

The Resolution entered into force on 19 September 2015.

Customs value of imported goods

EEC Board Resolution № 118 dated 22 September 2015 has approved rules for the accounting treatment of interest payments when calculating the customs value of goods (the Rules).

The term 'interest payments' means customers' interest payments made within the framework of financial relationships to purchase imported (estimable) goods.

The Rules are applied to determine the customs value of goods when using the transaction with imported goods method (method 1), and when other methods are used to determine customs value (methods 2 – 6).

If financing (within the framework of a financing agreement or foreign economic agreement) is provided by a seller (including in the form of payment deferrals or instalments) or banks, loan organisations, other legal entities or individuals, interest is not included in the customs value of imported goods, provided the conditions established by the Rules are met.

Interest payments are not included in the customs value of imported goods if the following conditions are met simultaneously:

- 1) Interest payments are referred to separately from the price actually paid or due for imported (estimable) goods (for example, in a separate invoice line);
- 2) Financial relations are drawn up in writing or electronically in a separate financial agreement or section of a foreign trade agreement;
- 3) Imported (estimable) goods are sold at the price declared as the price actually paid or due, i.e., the seller does not include interest in the price, and even if financial relations did not exist with the purchaser the goods would have been sold at the same price;
- 4) The interest rate in a financing agreement or foreign trade agreement does not exceed that deemed typical for similar financing relationships in the same country and for the relevant period in which the financing agreement or foreign trade agreement were concluded.

If a seller allowing a customer to defer payment for goods does not highlight interest in the price actually paid or due, and fixes prices for goods in a foreign economic agreement based on payment deadlines, this type of financing will impact the customs value of goods. In this case, the price actually paid by the customer is used to determine the customs value of imported (estimable) goods.

Furthermore, the Rules provide examples of cases when interest should be included in the customs value of imported goods and should not be included.

The Resolution entered into force on 23 October 2015.

Decrease in rates of import customs duties on several goods in accordance with Russia's WTO obligations

A number of decisions of the Eurasian Economic Commission (Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 85 of 2 June 2015, Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 72 of 8 July 2015, Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission No. 44 of 15 July 2015) introduce a decrease in the rates of import customs duties on nearly 4,000 classification codes in accordance with Russia's WTO obligations.

In particular, the import customs duty rates were decreased on furniture, tableware, household appliances, textile fabric, paper, spare parts for aircraft and shipbuilding, precious metals and seafood.

The majority of rates established by the said Decisions came into effect on 1 September 2015. The remaining rates will be effective from 31 December 2015 and 1 January 2016.

Anti-dumping measures in relation to steel tubes

EEC Board Resolution № 101 dated 18 August 2015 has introduced anti-dumping duties with respect to imported seamless steel tubes used for drilling and exploitation of oil and gas wells and originating from the People's Republic of China.

The anti-dumping measures will be in place for five years, from 23 September 2015 to 23 September 2020.

EEU FEA CN Code	Manufacturer	Anti-dumping duty (% of customs value)
7304 22 000 1	Tianjin Pipe Manufacturing Co., Ltd.	31%
7304 22 000 2	Hengyang Valin Steel Tube Co., Ltd.;	25.21%
7304 22 000 9	Hengyang Valin MPM Co., Ltd.	
7304 23 000 1	Hunting Energy (Wuxi) Co. Ltd.	12.23%
7304 23 000 2	Shanghai Hilong Drill Pipe Co., Ltd.;	12.30%
7304 23 000 9	Nantong Hilong Steel Tube Co., Ltd.;	
7304 24 000 1	Shanghai Tube-Cote Petroleum Pipe Coating Co., Ltd.	
7304 24 000 2	Shengli Oil Field Freet Petroleum Equipment Co., Ltd.;	23.18%
7304 24 000 3	Shengli Oil Field Freet Petroleum Steel Pipe Co., Ltd.;	
7304 24 000 4	Jiangsu ChangBao Steel Tube Limited Co.;	
7304 24 000 5	Jiangsu ChangBao Precision Steel Tube Co., Ltd.;	
7304 24 000 6	Shandong Molong Petroleum Machinery Co., Ltd.;	
7304 24 000 9	Dongying Weima Petroleum Drilling Tools Co., Ltd.;	
7304 29 100 1	Tianjin Tiangang Special Petroleum Pipe Manufacture Co., Ltd.;	
7304 29 100 2	Dalipal Pipe Company;	
7304 29 100 3	Anhui Tianda Oil Pipe Company Limited;	
7304 29 100 9	Pan Gang Group Chengdu Steel & Vanadium Co., Ltd.;	
7304 29 300 1	Baoji Petroleum Steel Pipe Co., Ltd.	31%
7304 29 300 2		
7304 29 300 4		
7304 29 300 9	Others	
7304 29 900 1		
7304 29 900 9		

Furthermore, steel seamless pipe imports are exempt from anti-dumping duties, provided the manufacturers are in the approved list, and the manufacturer provides a standard certificate signed by an authorised official and stamped.

EEC Board Resolution № 133 dated 6 October 2015 has extended anti-dumping duties on steel tubes from Ukraine until 5 July 2016, inclusive.

EEU FEA CN Code	Manufacturer	Anti-dumping duty (% of customs value)
7304 24 000 1		
7304 24 000 2		
7304 24 000 3		
7304 24 000 4		
7304 24 000 5		
7304 24 000 6		
7304 24 000 9		
7304 29 100 1		
7304 29 300 1	Pipe casing	18.9%
7304 29 100 2		
7304 29 300 2		
7304 29 100 3		
7304 29 300 3		
7304 29 300 4		
7304 29 100 9		
7304 29 300 9		
7304 29 900 1		
7304 29 900 9		
7304 24 000 1		
7304 24 000 2		
7304 24 000 5		
7304 29 100 1		
7304 29 300 1	Oil well tubing	19.9%
7304 29 100 2		
7304 29 300 2		
7304 29 100 9		
7304 29 300 9		
7304	Oil pipelines, up to 820 mm diameter inclusive, gas pipelines up	
7305	to 820 mm diameter inclusive and general purpose hot-deformed	19.4% - 37.8%
7306	pipes up to 820 mm, inclusive	

Resolution № 101 entered into force on 23 September 2015.

Resolution № 133 enters into force on 19 November 2015, but no earlier than at the end of 30 calendar days from its official publication date, which was 12 October 2015.

Tariff quotas for specified agricultural goods

EEC Board Resolution № 99 dated 18 August 2015 has established tariff quotas on specific agricultural goods imported into the EEU in 2016.

Tariff quotas apply to agricultural goods imported into the EEU and released for domestic use, except for goods originating and imported from CIS member countries.

Tariff quotas are set for goods with the EEU FEA CN codes 0201, 0202, 0203, 0207 and 0404.

Goods imported under tariff quotas should be accompanied with a license from the authorised state body.

The Resolution entered into force on 19 September 2015.

Amendments to the EEU Integrated Customs Tariff

Introduction of new classification codes and import customs duty rates on certain types of tunneller and cleaning machines

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission of 10 September 2015 No. 113 introduced new classification codes and relevant import customs duty rates on certain types of tunneller and cleaning machines classified under Heading 8430 of the Commodity Nomenclature of Foreign Economic Activity of the Eurasian Economic Union. Depending on the classification code of the tunneller and cleaning machines the rates vary from 0% to 7.5%.

The decision came into effect on 11 October 2015.

Decrease in import customs duty rates for parts for specific types of turbines and some goods for civil ships

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission of 28 September 2015 No. 127 increased the import customs duty rate on some parts for hydraulic turbines above 25,000Wt from 7.5% to 13% of the customs value. The import customs duty rate of 13% entered into force upon the enactment of the decision until 31 August 2016.

In addition, the decision nullifies the import customs duty rate on some goods for civil ships.

The decision came into effect on 29 October 2015.

Other amendments

EEC Council Resolution № 54 dated 21 August 2015 amends the EEU Integrated Customs Tariff codes 0602, 2009, 3921, 4411, 4813, 6103, 8408, 8418, 8528, 8539, 8701, 8702, 803, 8704, 805, 9401, 9403 and 9609 in accordance with Russian WTO obligations. Notes to the EEU Integrated Customs Tariff have also been added.

The approved amendments entered into force on 20 September 2015.

The table below shows the EEC Resolutions amending the EEU Integrated Customs Tariff:

EEC Council Resolution No., publication date	EEU FEA CN code	Brief overview of goods	Import duty rate ¹
55 ² 10 September 2015	3901 20 900 1	Selected types of polyethylene	0% ³
EEC Board Resolution No., publication date	EEU FEA CN code	Brief overview of goods	Import duty rate ⁴
86 ⁵ 20 August 2015	8411 99 001 1 8411 99 001 9	Selected jet turbine, turboprop and gas turbine engines	5% 5% ^(21C)
89 ⁶ 20 August 2015	8108 30 000 0	Titanium waste and scrap	0% ⁷
108 ⁸ 2 September 2015	2710 12 110 1 2710 12 110 9 2710 12 150 1 2710 12 150 9 2710 12 900 2 2710 12 900 8	Selected types of light distillations	5%
113 ⁹ 11 September 2015	8430 41 000 2 8430 41 000 8 8430 50 000 2 8430 50 000 3	Selected drilling or tunnelling machines, mechanical vehicles	2% 0% 7.5% 0%
127 ¹⁰ 29 September 2015	8410 90 000 1 8518 10 300 1 8518 29 300 1	Selected parts for hydraulic turbines and selected goods for civil aircraft	7.5% ¹¹ 0% 0%

1. Import duties show as a % of customs value, or in EUR/ USD
2. Resolution entered into force on 20 September 2015
3. Import duties of 0% of customs value applies from the date this Resolution enters into force until 31 October 2016, inclusive. Note 58C to the EEU Integrated Customs Tariff
4. Import duties show as a % of customs value, or in EUR/ USD
5. Resolution entered into force on 19 September 2015. Note 21C to the EEU Integrated Customs Tariff: import duties of 0% of customs value apply from 2 September 2014 until 1 September 2016, inclusive
6. Resolution entered into force on 19 September 2015
7. Import duties of 0% of customs value applies from the date this Resolution enters into force until 31 December 2016, inclusive. Note 57C to the EEU Integrated Customs Tariff
8. Resolution withdraws commodity positions 2710 12 110 0, 2710 12 150 0 and 2710 12 900 9. Valid from 2 October 2015
9. Resolution withdraws commodity positions 8430 41 000 9 and 8430 50 000 1. Valid from 11 October 2015
10. Resolution enters into force at the end of 30 calendar days from its official publication
11. Import duties of 13% of customs value apply from the date this Resolution enters into force until 31 August 2016, inclusive. Note 56C to the EEU Integrated Customs Tariff

The full text of the document can be found on the official EEC website and EEU legal portal.

Trade Preferences

Free trade zone with Israel

The Supreme Eurasian Economic Council has started talks with the Israeli Government to enter into a free trade zone treaty with the Eurasian Economic Union. (Council Resolution № 49 dated 21 August 2015.)

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 154 países y con más de 202.000 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.