

**Deloitte.**

# Diciembre 2015

## Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



# Índice de contenido

## I. Normativa

1. Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, por la que se modifican la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
3. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.

## II. Jurisprudencia

1. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de octubre de 2015. Nº de recurso 3696/2013.
2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 25 de octubre de 2015. Nº de recurso 3857/2013.
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de octubre de 2015. Nº de recurso 427/2013.
4. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 4 de noviembre de 2015. Nº recurso 15079/2015.

## III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 02137/2013, de 17 de noviembre de 2015.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2845-15, de 1 de octubre de 2015.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2907-15, de 7 de octubre de 2015.

4. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2909-15, de 7 de octubre de 2015.**
5. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2927-15, de 7 de octubre de 2015.**
6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2929-15, de 7 de octubre de 2015.**
7. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2933-15, de 7 de octubre de 2015.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2959-15, de 7 de octubre de 2015.**
9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V2962-15, de 7 de octubre de 2015.**
10. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3037-15, de 9 de octubre de 2015.**
11. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3042-15, de 9 de octubre de 2015.**
12. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3056-15, de 13 de octubre de 2015.**
13. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3059-15, de 13 de octubre de 2015.**
14. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3095-15, de 14 de octubre de 2015.**
15. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3161-15, de 20 de octubre de 2015.**
16. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3173-15, de 20 de octubre de 2015.**
17. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3217-15, de 21 de octubre de 2015.**
18. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3221-15, de 21 de octubre de 2015.**
19. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V3232-15, de 21 de octubre de 2015.**

**20. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3274-15, de 26 de octubre de 2015.**

## **IV. Country summaries**

### Americas

#### **Canada**

The proposed HST rate increase in Newfoundland and Labrador has been cancelled.

### Asia Pacific

#### **India**

There has been an increase in the rate of interest under the Maharashtra VAT Act.

The Delhi VAT Act has been amended; major amendments relate to the payment of advance tax, the use of digital signatures, and the installation of devices/ software by dealers.

Clarifications have been issued regarding the Swachh Bharat Cess of 0.5%, which was effective from 15 November 2015.

A salary paid to a seconded employee has been found not to be liable to service tax.

#### **Malaysia**

Budget 2015 was presented on 23 October, including a number of announcements concerning GST.

The Director General of the Royal Malaysian Customs Department has issued a decision regarding input tax credit claims.

#### *Trade Preferences*

#### **Kazakhstan**

There are certain issues following Kazakhstan's accession to the World Trade Organization.

### EMEA

#### **Czech Republic**

From 1 January 2016, all Czech VAT payers will be required to prepare and submit a VAT control statement.

## **Denmark**

The Danish Tax Authority has issued guidance on the application of the *ATP PensionService*, case.

## **Finland**

Services related to vouchers were deemed VAT exempt payment transfer services.

Incorrectly recovered input VAT does not have an effect on a company's income taxation after the three year statutes of limitation.

There has been a CBT ruling on VAT exempt health and medical care services.

The CBT has published two rulings on the VAT treatment of special investment funds.

MBA education sold by a foreign university has been deemed subject to VAT.

## **Gulf Co-operation Council**

The answer to the question of whether the Gulf States will ever implement VAT has long been unclear, and given the complexities of moving from a virtual 'no tax' regime to a new world of tax, it is difficult to be certain. However, most commentators seem to think there is a gradual move from 'if' to 'when'.

## **Iceland**

Changes to VAT on tourism take effect on 1 January 2016.

## **Italy**

Customs has issued new guidelines on customs duties payments and deposits.

## **Poland**

Changes to the Polish Tax Ordinance come into force on 1 January 2016, including changes to penalties.

There has been a judgment regarding the shortened, 25 day VAT refund period.

## **Portugal**

The Tax Arbitrage Court has ruled that private companies rendering VAT exempt medical services may waive such VAT exemption (and apply the 5% VAT reduced rate), irrespective of whether or not they render such services in a hospital environment.

The Tax Arbitrage Court has ruled that the intermediation fee charged by independent sellers of tourist use rights over immovable property or part thereof for more than 20 years is VAT exempt.

There is an update on the presentation of the 2016 Budget.

## **Russia**

There has been an amendment to the list of technological equipment the import of which into the territory of the Russian Federation is not subject to VAT.

A Letter of the Ministry of Finance has been issued regarding the determination of the VAT base on receipt of advance payments in foreign currency.

A Letter of the Ministry of Finance has been issued regarding the application of VAT to premiums (bonuses) received by buyers of non-food goods.

A Letter of the Ministry of Finance has been issued clarifying the three year period to claim VAT credit.

A Letter of the Ministry of Finance has been issued clarifying the procedure for applying the 0% VAT rate upon export of goods from Russia to the states – members of the Eurasian Economic Union upon transportation of which a loss is identified that is higher than norms of natural loss.

The Federal Tax Service is developing an extension to the functionality of the IT system ASK-VAT-2 to review information on the transfer of funds between bank accounts of companies and counterparties.

There may be an amendment to the VAT treatment of supplies of electronic services via the Internet.

There may be an amendment to the procedure for determining the VAT base when receiving advance payments.

There may be an amendment to the documentary support for applying the 0% VAT rate when exporting goods by international mail.

There may be an amendment to the legal regulation of state support for exports.

The import of certain goods originating from Turkey has been prohibited.

An exemption has been introduced for customs clearance fees for goods exempt from export customs duties exported in international postal items.

There have been a number of amendments to the Tax Code with respect to excise tax.

## **Sweden**

The tax authorities have published formal guidance on their interpretation of the CJEU's decision in the *Skandia case*.

## **Ukraine**

Electric car import duty has been abolished.

There have been changes in the application of certain special duties.

Fodder grain veterinary certificates are no longer required.

Limits have been introduced on the importation of seeds and planting material.

## **United Kingdom**

There has been a decision in the 'dental plan' VAT exemption case.

The UK Autumn Statement contained some indirect tax issues, although little of note.

## Trade Preferences

### **Ukraine**

The Ukrainian Parliament ratified the Trade Facilitation Agreement.

## Eurasian Economic Union

### **Eurasian Economic Union**

Certain information will be required on goods imported via aircraft.

There are amendments to import customs duties rates on drilling machines and beryllium oxide and hydroxide.

Antidumping duty on certain steel pipes originating from Ukraine has been extended.

Antidumping duty has been introduced on truck tires and crawler bulldozers originating from China.

## I. Normativa

- 1. Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, por la que se modifican la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido**

Esta Orden realiza determinadas modificaciones en relación con la declaración-resumen anual (modelo 390). A tal efecto, se aprueba un nuevo modelo de declaración en el que se introducen cuatro nuevas casillas, incluidas en los apartados 7 y 8 de la declaración, que permitirán consignar las cuotas regularizadas de acuerdo con el artículo 80.Cinco.5.<sup>a</sup> de la Ley 37/1992, del IVA y las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana e ingresadas a través de las autoliquidaciones mensuales del impuesto.

Esta Orden entró en vigor el día 19 de noviembre de 2015, y será de aplicación, por primera vez, para la presentación de las declaraciones-resúmenes correspondientes a 2015.

- 2. Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido**

Esta Orden en lo relativo al IVA, para el año 2016, mantiene el mismo contenido, en cuanto al importe de los módulos y las instrucciones para su aplicación, que el previsto en la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

No obstante lo anterior, presenta las siguientes novedades con respecto a la del año 2015:

- Se excluyen del ámbito de aplicación del régimen simplificado a las actividades incluidas en las divisiones 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE sujetas a retención del 1 por ciento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (confección textil, construcción: albañiles, pintores, fontaneros, etc.).



- Se adaptan las magnitudes excluyentes por ingresos y por compras a las nuevas redacciones legales sobre el ámbito de aplicación de este régimen, que quedan así:
  - Volumen de ingresos en el año inmediato anterior superior a 250.000 euros para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales. Se computarán la totalidad de las operaciones, exista o no obligación de expedir factura. Las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario, no podrán superar 125.000 euros.
  - Volumen de ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas superior a 250.000 euros.
  - Volumen de compras en bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, superior a 250.000 euros.
- Se adaptan las magnitudes excluyentes específicas: para las actividades de transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722) y los servicios de mudanzas (epígrafe 757), el límite disminuye de 5 a 4 vehículos cualquier día del año.

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

La lista publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 26-11-2015 (C 393), viene a recoger aquellas monedas de oro que, durante el año 2016, se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial aplicable al oro de inversión contemplado en los artículos 140 y siguientes de la Ley 37/1992 del IVA.

## II. Jurisprudencia

### 1. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 20 de octubre de 2015. Nº recurso 3696/2013

*Hecho imponible – No sujeción – Operaciones realizadas directamente por los Entes Públicos – No deducibilidad de las cuotas de IVA repercutidas por una empresa contratada que presta servicios de recogida de residuos a un Ayuntamiento*

La presente sentencia del Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, versa sobre la consideración como deducible o no de las cuotas del IVA soportadas por parte de un Ayuntamiento que le fueron repercutidas en el marco de un contrato de explotación del servicio de recogida de basuras por una entidad tercera.

Así pues, cabe destacar en primer lugar que cuando el Ayuntamiento presta a los ciudadanos los servicios de recogida de residuos, limpieza viaria y explotación del vertedero municipal, les cobra una contraprestación de naturaleza tributaria (tasa).

La regularización efectuada al Ayuntamiento por parte de la Inspección tributaria, la cual fue confirmada en instancias posteriores tiene fundamentación en el hecho de que, con independencia de la forma en la que se ha procedido a prestar de forma material y efectiva este servicio de basuras a los ciudadanos, los mismos han de entenderse prestados directamente por parte del Ayuntamiento y no por parte del tercero.

En la presente sentencia, el Tribunal Supremo ha venido a confirmar la hipótesis de la Inspección Tributaria en relación con el hecho de que el servicio de recogida de basuras y limpieza de la vía pública fue prestado a los ciudadanos por parte de Ayuntamiento, en la medida de que es dicho Ente Público el que asumía el riesgo y ventura de la operación y gestionaba y asumía el cobro a los usuarios finales mediante la correspondiente tasa.

En la medida en la que estos servicios prestados por parte de un Ente Público pudieran ser considerados como no sujetos de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7.8º de la Ley del IVA, el Ayuntamiento no debió repercutir (y no lo hizo) cuota de IVA alguna a los usuarios, pero tampoco podía deducirse las cuotas soportadas en las prestaciones de servicios utilizados en dicha prestación, con independencia de cómo el Ayuntamiento lleva a cabo la prestación, que en este caso, se efectúa mediante la contratación del servicio con una empresa tercera.

La conclusión a la que llega el Tribunal es que procede confirmar el tratamiento y la regularización realizada en instancias anteriores, considerando como no deducibles para el Ayuntamiento las cuotas soportadas en las facturas emitidas por la empresa

contratada para la realización material del servicio de limpieza viaria. Las cuotas fueron debidamente repercutidas por ésta al Ayuntamiento, y no son deducibles por éste como consecuencia de no afectarse a operaciones sujetas al Impuesto.

## **2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 25 de octubre de 2015. Nº recurso 3857/2013**

*Denegación de la devolución del IVA a empresarios no establecidos – Procedimiento erróneo – Regularización completa – Principio de neutralidad – Enriquecimiento injusto*

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre el derecho a obtener la devolución de un sujeto pasivo que solicitó la devolución del IVA soportado tanto mediante el régimen general como mediante el régimen de no establecidos, de forma diferenciada en función de su situación (como sujeto pasivo o no del Impuesto) a lo largo del ejercicio.

Así pues, la compañía presentó durante el cuarto trimestre de 2003 y hasta el mes de abril de 2004 las autoliquidaciones del IVA en régimen general, pasando a partir de ese momento, al considerarse como una entidad no establecida a presentar la solicitud de IVA soportado mediante el procedimiento de no establecidos.

En primer término, tanto la inspección tributaria como el TEAC vinieron a considerar, en síntesis, que en la medida en que el sujeto pasivo no había empleado el procedimiento correcto dispuesto para aquellas entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA en el artículo 119 de la Ley del IVA para obtener la devolución de las cuotas devengadas durante los primeros meses del ejercicio 2004, no cabía la devolución del mismo.

Sin embargo, tanto la Audiencia Nacional como el propio Tribunal Supremo en aras a salvaguardar el principio de neutralidad del IVA, vienen a considerar que el mero incumplimiento de los requisitos formales previstos para la devolución de las cuotas del IVA soportado no podía implicar la negación del derecho del sujeto pasivo a la obtención de esa devolución.

Así pues, el Tribunal Supremo ha venido nuevamente a reconocer la necesidad de practicar una regularización íntegra al sujeto pasivo, indicando de forma expresa además que el mismo cumplió para los periodos de enero a abril de 2004 con las obligaciones formales que le correspondían como sujeto pasivo establecido en el territorio, y que la pérdida posterior de esta condición y la adquisición de una nueva como no establecido vino única y exclusivamente motivada por la negación al mismo de esta condición (por el hecho de que la estructura planteada fuera considerada como simulatoria).

De acuerdo con todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye recordando una vez más la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del IVA, y aceptando la devolución del IVA soportado por el sujeto pasivo, en la medida en que, de lo contrario, se produciría un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, y ello pese a la existencia de un supuesto de simulación relativa.

### **3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de octubre de 2015. Nº recurso 427/2013**

*Sujeción al IVA o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad TPO) de la compraventa de unos terrenos resultante de un proyecto de compensación*

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre la sujeción al IVA o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de una operación realizada entre dos empresarios o profesionales en la que el objeto transmitido eran unos terrenos resultantes de un proyecto de compensación y que pretendían ser entregados cuando los mismos se encontraran totalmente urbanizados.

En todas las instancias anteriores, tanto el TEAC como el TSJ de Madrid habían venido confirmando el tratamiento realizado y las implicaciones a efectos de tributación indirecta realizadas por parte de los órganos administrativos (Dirección general de Tributos y ordenación y gestión del Juego de la Comunidad de Madrid), considerando que la operación estaba sujeta pero exenta del IVA y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La Inspección procedió con la liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a la vista de que, de acuerdo con los antecedentes materiales puestos en su conocimiento, no había quedado probado el hecho de la posible renuncia a la exención del IVA (en caso de que se pudiera entender como sujeta al Impuesto).

A pesar de lo anterior, el Tribunal Supremo en la presente sentencia parte de la base de la consideración como pacífica entre las partes del hecho de que la operación fue realizada por parte de empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y que, por lo tanto, la misma debería resultar sujeta al IVA como una entrega de bienes, si bien, la discrepancia podía surgir a la hora de determinar cuándo se entendía realizada la entrega de bienes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley del IVA.

A juicio de la Sala, cualquiera que sea la naturaleza jurídica atribuible al objeto del contrato, procede aceptar la tesis que defiende la recurrente, dado que el objeto del mismo se refería a unos terrenos resultantes de un proceso de urbanización, pendiente de aprobación, y su entrega, a efectos IVA no podía entenderse

producida antes de haberse siquiera iniciado dicho proceso, aunque, como señala el artículo 75.2 de la Ley del IVA, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En este sentido, recuerda el propio Tribunal Supremo que ya ha venido manifestando en ocasiones similares, en casos de cesiones de aprovechamientos, como un hecho relevante el estado de los terrenos en el momento de la transmisión y, por ende, considerando que el hecho imponible y el devengo del impuesto, se produce cuando los terrenos tuvieran la condición de urbanizables por lo que no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA.

El Tribunal Supremo señala de forma expresa que, hay que entender que la exención dispuesta en dicho artículo no podía aplicarse en este caso, porque lo relevante a sus efectos no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente.

En todo caso, entiende el Alto Tribunal que, aun considerando aplicable la citada exención, debería admitirse como procedente la renuncia a la misma, ya que, entre otros factores, las facturas emitidas por los transmitentes (cooperativas) reflejaban las cuotas del IVA repercutidas, habiéndose además declarado en la respectiva autoliquidación del Impuesto, por lo que, a juicio del Tribunal, resulta inequívoca la voluntad de las partes de someter al IVA la operación de compraventa.

Así pues, concluye el Tribunal admitiendo que la operación litigiosa estaba sometida a gravamen por IVA, lo que implica la disconformidad de la liquidación provisional girada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, dada la incompatibilidad existente entre ambos impuestos.

#### **4. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 4 de noviembre de 2015. Nº recurso 15079/2015**

*Infracciones y sanciones – Infracción por no consignar en la autoliquidación las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario en virtud de la norma de inversión del sujeto pasivo*

En la presente sentencia, el TSJ de Galicia se pronuncia acerca de la procedencia de la imposición de sanción en relación con la infracción tipificada en el artículo 170.Dos, apartado 4º de la Ley del IVA.

La entidad recurrente recibió bienes y servicios por las que tenía la condición de sujeto pasivo. Dicha entidad no consignó en las autoliquidaciones ni las cuotas de IVA autorrepercutido ni dedujo el IVA soportado.

Si bien la falta de declaración no supuso un perjuicio económico para la Administración, esta consideró que el contribuyente estaba incurriendo en la infracción tributaria prevista en el artículo 170 de la Ley del IVA. En particular, la Administración apreció una negligencia en la actuación de la entidad recurrente por lo que decidió imponer la sanción regulada en el artículo 171 de la Ley del IVA. Posteriormente, el TEAR confirmó el acuerdo de imposición de sanción.

En primer lugar, el TSJ hace un repaso de la jurisprudencia del TJUE en relación con el carácter sustancial del derecho a la deducción en el IVA.

En lo que se refiere a la imposición de la sanción, el TSJ señala (en línea con la doctrina del TJUE) que en el caso de incumplimiento de obligaciones formales que no impliquen una falta de ingreso cabe la imposición de una sanción por infracción leve.

Por tanto, dado que el artículo 171 de la Ley del IVA conceptúa dichas infracciones como graves, el TSJ considera que no pueden apreciarse los elementos suficientes de culpabilidad anulándolas por considerarlas contrarias a derecho.

### III. Doctrina Administrativa

#### 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 02137/2013, de 17 de noviembre de 2015

*Repercusión y rectificación de cuotas repercutidas como consecuencia de regularización de las operaciones por los órganos de aplicación de los tributos – Imprudencia de exigir la firmeza del acuerdo de liquidación para proceder a la repercusión/rectificación del IVA en los términos determinados en dicho acuerdo*

El TEAC se pronuncia en este caso acerca (i) de la posibilidad de ejecutar una resolución administrativa por parte del contribuyente, a pesar de que el mismo no considere ajustado a Derecho la mencionada resolución y haya sido recurrida; y (ii) de la procedencia de efectuar la repercusión del impuesto en el plazo de cuatro años recogido en el art. 89 de la LIVA, cuando la repercusión se realiza como consecuencia de una regularización de la Administración.

La reclamación interpuesta por una persona física P contra la entidad X, con el objetivo de determinar si procede o no la repercusión del IVA de unas operaciones realizadas en ejercicios anteriores, por parte de P a X, deriva de una previa regularización realizada por la Administración. A juicio de la Administración, P había interpuesto a la sociedad Z para prestar servicios a X, cuando realmente era P quien prestaba los mismos. En consecuencia, la Administración consideró que se trataba de una simulación y determinó que P era el sujeto pasivo de las operaciones y, por tanto, quien debía haber repercutido el correspondiente IVA a X.

La mencionada regularización fue recurrida mediante reclamación económico-administrativa por P (en 2010). No obstante, y a pesar de que la misma no era firme, P procedió a su ejecución, emitiendo una factura por los servicios prestados en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, repercutiendo el correspondiente IVA. Por su parte, la sociedad X consideró que no debía satisfacer la cuota de IVA repercutida puesto que la liquidación en la que traía causa no era firme en el momento de la repercusión.

En primer lugar, en relación con la procedencia de la ejecución de una resolución administrativa mientras la misma no es firme, el TEAC recuerda lo dispuesto en su Resolución de 16 de julio de 2015, en la que estableció que *“tanto este Tribunal como la jurisdicción contencioso-administrativa se han pronunciado favorablemente sobre la posibilidad de la Administración de dictar liquidaciones provisionales correspondientes a períodos posteriores y que tienen su causa en acuerdos de liquidación correspondientes a períodos anteriores, en los que se han practicado regularizaciones que tiene una incidencia directa en magnitudes declaradas en dichos períodos posteriores, aunque los acuerdos de liquidación que constituyen la*

*causa de dichas liquidaciones provisionales no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnados en ulteriores vías revisoras e incluso se haya suspendido su ejecución en esas vías”.*

En consecuencia con lo anterior, y de acuerdo con los artículos 56 y 57 de la Ley 30/1992, en virtud de los principios de ejecutividad, presunción de validez y eficacia de los actos administrativos, no existe impedimento para que P pueda efectuar la repercusión de las cuotas de IVA a X, siempre que dicha repercusión se efectúe de acuerdo con lo establecido en la LIVA.

Enlazado con lo anterior, el TEAC se pronuncia acerca de la procedencia de la repercusión efectuada por P. En este sentido, analizando lo dispuesto en el artículo 88.Cuatro, y su doctrina establecida al efecto, extrae las siguientes conclusiones:

- La repercusión de las cuotas de IVA devengadas solo puede hacerse a través de factura o documento sustitutivo.
- El plazo para practicar la repercusión mediante factura está limitado a un año desde el devengo, perdiendo el derecho a la repercusión cuando transcurra el citado plazo.
- Si se ha procedido a la repercusión en el plazo legalmente establecido, es posible rectificar las cuotas repercutidas en los casos legalmente previstos y en el plazo máximo de cuatro años desde el devengo. Incluso se admite la posibilidad de rectificar y repercutir el IVA pese a no haberlo hecho en el momento inicial, siempre que se hubiera expedido la correspondiente factura.

El TS también se ha pronunciado en este aspecto, estableciendo en fecha 5 de diciembre de 2011: “En fin, hemos admitido que el repercutido pueda deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que le hayan sido repercutidas extemporáneamente, porque la ley no lo impide, no siendo posible entender que quien soportó voluntariamente el impuesto incumpla alguna obligación, pero en sentido inverso no cabe obligar al repercutido a soportar la repercusión del impuesto de forma extemporánea, porque la ley no lo permite; así lo dijimos en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06, FJ 4º)”.

En el caso enjuiciado, el TEAC considera que, a pesar de que en un principio se hubieran emitido facturas por Z (entidad interpuesta), no concurre el supuesto de rectificación de cuotas de IVA previamente repercutidas, ya que P no emitió ninguna factura con anterioridad a la factura objeto de controversia. En consecuencia, puesto que en el momento de la emisión de la factura (2010) ya había transcurrido más de un año desde que se devengó el IVA, no procede la repercusión del Impuesto por P a X, puesto que ésta última se ha negado a la citada repercusión y, según la LIVA, no está obligada a soportarla.



## 2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2845-15, de 1 de octubre de 2015

### *Interrupción de la actividad empresarial – Regularización de bienes de inversión*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la obligación de regularizar las cuotas de IVA deducible en el siguiente supuesto de hecho:

*La entidad consultante adquirió a principios de 2014 determinados bienes de inversión para el desarrollo de su actividad. La entidad afectó dichos bienes a su actividad y dedujo las cuotas soportadas. A causa de la crisis, en el año 2015 interrumpe sus actividades.*

El Centro Directivo, en su contestación, comienza refiriéndose al criterio general de afectación de las operaciones a la actividad empresarial para poder proceder a su deducción. Sin embargo, el citado Centro aclara que aquellos bienes de inversión que estén afectos a la actividad pero que varíe su grado efectivo de utilización deberán ser regularizados en virtud de lo establecido en el artículo 95.Tres.3ª de la Ley del Impuesto.

Dicha regularización se efectúa, de acuerdo con el artículo 107 de la Ley del IVA, cuando en el año o años siguientes al inicio de la utilización de los mismos se modificase el porcentaje de deducción. En concreto, el porcentaje de deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión se modifica cuando en el primer año de utilización el sujeto pasivo se pudo deducir la totalidad de las cuotas soportadas mientras que en los años sucesivos el porcentaje de deducción es inferior en más de diez puntos porcentuales.

En el presente caso donde se interrumpe la actividad de la Compañía, para conocer cuál es la variación en el porcentaje de deducción, señala la DGT que habrá que atender al procedimiento establecido para la prorrata general que viene recogido en el apartado Cinco del artículo 105 de la Ley, que dice lo siguiente:

*“En los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones”.*

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye que, si el periodo de interrupción es superior a uno o más años naturales, la consultante debe proceder a aplicar el porcentaje de deducción que corresponda durante los últimos tres años de actividad.

No obstante, si no ejerciese actividad empresarial alguna con posterioridad a la interrupción, la deducción practicada, en su caso, el primer año de utilización de los bienes muebles de inversión deberá regularizarse considerando que los años sucesivos a ese primer año de utilización no se han empleado en actividades que originan el derecho a la deducción.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2907-15, de 7 de octubre de 2015**

*Exención – Alquiler de apartamentos turísticos con servicios facturados al cliente por cambio de ropa de cama y limpieza de salida*

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que deben recibir los servicios de intermediación de apartamentos turísticos en el siguiente supuesto de hecho:

*El consultante es una persona física dedicada a la intermediación en el alquiler de apartamentos turísticos, para lo que alquila apartamentos a sus propietarios para estancias vacacionales, que luego factura en nombre propio a los clientes finales, a los que también factura los servicios de ropa, cama y limpieza de salida del apartamento.*

El primer aspecto que dirime la DGT en este supuesto es la condición de empresario o profesional que ostenta la persona física arrendadora como consecuencia de la prestación de servicios de intermediación que realiza. Los servicios de intermediación en el alquiler, según describe la consultante, son servicios facturados en nombre propio por lo que, en línea con el número 15º apartado Dos del artículo 11 de la Ley del IVA, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios de arrendamiento.

En segunda instancia, la DGT analiza si en los servicios de arrendamiento prestados por el intermediador es aplicable la exención del artículo 20.Uno.23º de la Ley que dicta lo siguiente:

*"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: (...)*

*b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o (...)*

*La exención no comprenderá: (...)*

*e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.*

*f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.*

Del supuesto de hecho descrito por la entidad consultante se desprende que el uso de los apartamentos arrendados es para uso de vivienda, sin embargo, para conocer si la exención es aplicable, hace falta analizar si los servicios prestados de forma adicional al arrendamiento (servicios facturados al cliente por ropa de cama y limpieza de salida) deben o no ser calificados como propios de la industria hotelera (según define la excepción contenida en el apartado e') anterior).

Con el objeto de clarificar lo anterior, la DGT señala que los servicios propios de la industria hotelera se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. Es decir, la actividad de hospedaje o servicio propio de la industria hotelera comprende normalmente servicios tales como la recepción y atención permanente y continuada del cliente en un espacio al efecto, limpieza y cambio de ropa de cama y baño periódico. Por el contrario no se considerarán servicios complementarios, propios de la industria hotelera, los servicios de limpieza a la entrada y salida del periodo contratado, limpieza de las zonas comunes o mantenimiento para determinadas reparaciones.

En consecuencia la DGT concluye que una vez probado que los servicios adicionales prestados por el intermediador no deben ser calificados como propios de la industria hotelera, el servicio de arrendamiento prestado por el mismo debe quedar sujeto pero exento del IVA.

Además del tratamiento que reciben los servicios de arrendamiento prestados por el intermediador, la DGT clarifica que los servicios adicionales son a su vez accesorios del arrendamiento por lo que recibirán el mismo tratamiento, sujetos pero exentos del IVA.

Por otro lado la DGT termina señalando que los servicios de arrendamiento que prestan los titulares de los inmuebles al intermediador no pueden beneficiarse de la exención debido a que el apartado f) transcrito anteriormente impide la aplicación de la exención a los inmuebles cuya finalidad es a su vez ser arrendados. En este sentido conviene recordar que esta exención es de carácter finalista por lo que sólo aplicará cuando el destino efectivo del objeto del contrato de arrendamiento sea la vivienda pero no otro.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2909-15, de 7 de octubre de 2015**

*Sujeto pasivo establecido para obras de duración superior a doce meses – Rectificación de las facturas y, en su caso, deducción del IVA repercutido en las mismas – Incorrecta aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo*

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la condición de establecimiento permanente y procedimiento de rectificación de cuotas incorrectamente repercutidas en el siguiente supuesto de hecho:

*La entidad consultante suscribió un contrato de suministro de línea de fabricación de un producto con una entidad francesa. La ejecución del suministro se dividía en varias etapas que se correspondían con distintas fases de ejecución del suministro.*

El Centro Directivo inicia su contestación aludiendo al artículo 69, apartado tres, número 2º, letra c) de la Ley 37/1992, por el cual se establece que tendrá la consideración de establecimiento permanente a efectos del IVA “las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses”.

Por lo tanto, la realización de obras por un tiempo superior a 12 meses que efectúa la entidad francesa en territorio de aplicación del Impuesto tiene la consideración de establecimiento permanente desde el momento en que se iniciaron las obras.

Sentado lo anterior, lo cierto es que la entidad francesa, como entidad no establecida, no había repercutido el IVA a la entidad consultante. Sin embargo, a raíz del establecimiento permanente que suponen las obras, la entidad francesa quedará obligada a expedir factura rectificativa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley, para modificar la base imponible. Esta rectificación debe efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la modificación y siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo de las operaciones.

La rectificación efectuada por la sociedad francesa determina, a su vez, como efecto indirecto, la improcedencia del comportamiento de la entidad consultante al actuar como sujeto pasivo. En estos casos, señala la DGT, a pesar de que el importe de las cuotas deducidas es correcto, una interpretación conjunta de los artículos 89, apartado cinco, párrafo tercero y 114, apartado dos, número 2º, segundo párrafo, lleva a la conclusión de que la consultante deberá rectificar tanto las cuotas devengadas como las cuotas soportadas por la incorrecta aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

Una vez corregidas las cuotas devengadas y soportadas como se ha mencionado, la entidad consultante incluirá como IVA soportado las cuotas correctamente devengadas por la entidad francesa por medio de las pertinentes facturas rectificativas.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2927-15, de 7 de octubre de 2015**

*Conservación por medios electrónicos de facturas en papel – Sistemas de digitalización*

*La consultante desea conservar por medios electrónicos facturas en papel utilizando al efecto un sistema de digitalización distinto del señalado en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril de 2007 (La Ley 3684/2007).*

En la presente contestación la DGT trae a coalición los artículos 20 y 21 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación relativos a la conservación de las facturas y otros documentos por medios electrónicos. A estos efectos, el centro Directivo informa de lo siguiente:

- 1º. Los sujetos pasivos deben garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas, ya sean en papel o en formato electrónico durante todo el período de conservación de las mismas.
- 2º. Dichas facturas así como los demás documentos a que se refiere el artículo 19 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, ya se encuentren en papel o en formato electrónico, deberán conservarse por cualquier medio que permita garantizar el cumplimiento de los citados requisitos.

En consonancia con lo anterior y con lo establecido por el artículo 7 de la Orden EHA/962/2007, los obligados tributarios podrán proceder a la digitalización certificada de facturas permitiendo así que el obligado tributario pueda prescindir de los originales en papel. Para ello, se utilizarán los softwares de digitalización homologados referidos en la Resolución de 24 de octubre de 2007, de la Agencia Estatal de Administración tributaria, sobre procedimiento para la homologación de software de digitalización contemplado en la Orden EHA/962/2007.

No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, concluye la DGT que nada impide que la digitalización se efectúe a través de otros medios siempre y cuando se sigan reuniendo los requisitos de garantía antes señalados.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2929-15, de 7 de octubre de 2015**

*Confirmación del criterio expuesto en la contestación a la consulta V2679-13, de 6 de septiembre, en relación con la sujeción y exención del servicio de acceso a los asistentes a un congreso médico organizado en el territorio de aplicación del impuesto*

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 privada sin ánimo de lucro británica, según el siguiente supuesto de hecho:

*La consultante es una entidad privada sin ánimo de lucro británica que tiene la intención de organizar un congreso médico en el territorio de aplicación del Impuesto.*

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, al suponer la actividad realizada por la entidad consultante una ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de determinados servicios, y al ostentar la misma la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

En relación con el lugar donde debe entenderse realizado el servicio de acceso al congreso, la DGT se pronuncia sobre la aplicación de las reglas especiales de localización contenidas en los apartados 3º y 7º del artículo 70.Uno de la Ley del IVA. En este sentido, aclara este Centro Directivo que en virtud de las reglas especiales mencionadas, el servicio de acceso al congreso quedará sujeto al Impuesto, siempre que el mismo se realice en el territorio de aplicación del IVA español, con independencia de la condición del destinatario.

No obstante lo anterior, y según lo dispuesto en el número 14º del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, el citado servicio de acceso al congreso podrá quedar exento de IVA español, bajo el cumplimiento de determinados requisitos. Así, el citado artículo establece que estarán exentas las prestaciones de servicios consistentes en organización de exposiciones y manifestaciones similares, siempre que sean efectuadas por entidades de Derecho Público o por establecimientos culturales privados de carácter social.

En línea con lo anterior, señala la DGT que este precepto es trasposición al derecho interno del artículo 132.1.n) de la Directiva relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual estarán exentas determinadas prestaciones de servicios culturales cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado Miembro que se trate.

Así, confirma este Centro Directivo que las exposiciones y manifestaciones a las que se refiere el artículo citado son aquellas que puedan considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura, entre las que han de incluirse los congresos médicos, por lo que en concreto, la exención será aplicable a las prestaciones de servicios tales como el acceso a los mismos, a charlas, conferencias o presentaciones que se puedan efectuar en su transcurso.

Por último, matiza la DGT que para la correcta aplicación de la exención mencionada es necesario que la prestación sea realizada por entidades de derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, conforme se definen en el apartado 3 del artículo 20 de la Ley del IVA. Así, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurren los siguientes requisitos:

- (i) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- (ii) Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por si mismos o a través de persona interpuesta.
- (iii) Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de servicios.

En conclusión, se confirma por la presente contestación el criterio que se infiere de la contestación a la consulta V2679-13, de 6 de septiembre, en relación con la sujeción y posible exención del servicio de acceso a un congreso medico organizado en el territorio de aplicación del impuesto.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2933-15, de 7 de octubre de 2015**

*Sujeción y exención al Impuesto de la constitución de un derecho de superficie*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción y posible exención al Impuesto sobre el Valor Añadido, en el siguiente supuesto de hecho:

*Un ente público ha constituido dos derechos de superficie sobre unas parcelas de su propiedad para la construcción de un hospital a favor de la entidad mercantil pública consultante estableciéndose el pago de sendos cánones anuales.*

A tal efecto, comienza la DGT aclarando que en virtud de lo dispuesto en los artículos 4, 5 y 11 de la Ley del IVA, la cesión del derecho de superficie será una operación sujeta al Impuesto en la medida en que el Ente Público que presta el servicio ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto, puesto que ordena un conjunto de medios personales y materiales para desarrollar una actividad empresarial.

Por otro lado, el consultante se plantea la posibilidad de aplicar a la operación descrita el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8º de la Ley del IVA, que establece que no estarán sujetas las operaciones que afectan a los Entes Públicos cuando realicen operaciones a título gratuito o por las que perciban contraprestaciones de naturaleza tributaria. En este sentido, y dado que el canon abonado como contraprestación no tiene la consideración de tributo, no será de aplicación el supuesto citado.

Asimismo, y como consecuencia de la nueva redacción dada por la Ley 28/2014, el citado artículo establece, por un lado, que no estarán sujetos a IVA los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público, que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo, y por otro, que no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones ostenten la titularidad íntegra de los mismos. En relación con las modificaciones mencionadas, establece la DGT que en la medida en que las operaciones no se efectúan en virtud de encomiendas de gestión, y dado que es la Administración Pública (en concreto, una Comunidad autónoma) quien presta el servicio a la sociedad pública resultante, los citados supuestos no resultan de aplicación al caso planteado.

Por último, se plantea la entidad consultante si procedería aplicar lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA, el cual establece que estarán exentas del Impuesto la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute de determinados bienes. En este sentido, es en el mismo artículo donde se establece en particular que la exención contemplada no abarcará, entre otras, la constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

De conformidad con los motivos expuestos, concluye este Centro Directivo que no será de aplicación la exención regulada en dicho precepto a la constitución por el ente público a que se refiere el escrito de consulta de los derechos de superficie en favor de la entidad consultante, siendo una operación por tanto, sujeta y no exenta al Impuesto.



## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2959-15, de 7 de octubre de 2015**

*Exención en operaciones financieras – Prestación de servicios de gestión de valores y abono de dividendos*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si una entidad financiera debe repercutir el IVA en el servicio de gestión de valores y abono de dividendos, en el siguiente supuesto de hecho:

*Entidad financiera que gestiona el pago de dividendos y la custodia y administración de valores. En las liquidaciones de los recibos a sus clientes repercute el IVA en la comisión bancaria.*

En su respuesta, el Centro Directivo comienza señalando que, tanto en la Directiva 2006/112/CE como en la Ley del IVA se establece que están exentas del Impuesto las operaciones relativas a acciones y otros valores con excepción del depósito y la gestión de los mismos.

Continúa la DGT trayendo a coalición la definición dictada por el TJUE sobre lo que ha de entenderse por “operaciones relativas a títulos valores” concluyendo que dicha expresión se refiere a operaciones que pueden crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes sobre títulos valores.

Bajo este criterio, el Centro Directivo entiende que se consideran servicios de gestión de valores, no exentos, la custodia de valores, el cobro de dividendos e intereses, el cobro de primas de asistencia a Juntas, servicios de administración y gestión de cartera de valores, o servicios de asesoramiento y planificación financiera en operaciones tales como ampliaciones de capital, emisión, amortización o canje de valores. Por tanto, los servicios objeto de consulta relativos al abono de dividendos y a la custodia y administración de valores estarán sujetos y no exentos del Impuesto.

## **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2962-15, de 7 de octubre de 2015**

*No sujeción — Encomiendas de gestión*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por la consultante derivada de encomiendas de gestión cuya contraprestación son las transferencias municipales que recibe, en el siguiente supuesto de hecho:

*La consultante es una Sociedad mercantil de capital municipal que tiene la consideración de medio propio instrumental y servicio técnico del Ayuntamiento del que depende íntegramente y de los poderes adjudicadores dependientes del*

*realizando encomiendas de gestión de las previstas en el artículo 24.6 del TRLCSP a favor del Ayuntamiento y un Organismo Autónomo local del mismo, cuyo objeto es la prestación de servicios de limpieza de edificios y recogida selectiva de residuos.*

*Por otra parte, la consultante presta también servicios a terceros y a otros Ayuntamientos en virtud de contratos o convenios de colaboración.*

La primera cuestión que abarca la DGT en su contestación es la sujeción al IVA de las encomiendas de gestión. En este sentido, aclara la DGT que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley del IVA, no estarán sujetos al IVA los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública.

De esta forma, no quedarán sujetos al IVA, los servicios que la consultante presta al Ayuntamiento del que depende íntegramente y al Organismo Autónomo del mismo.

Por el contrario, estarán sujetos al IVA los servicios prestados por la consultante en favor de un ente público empresarial u otro ente u organismo público que no tenga la consideración de Administración Pública aunque efectúe en virtud de una encomienda de gestión.

La DGT continúa señalando que, por otro lado, la consultante presta también servicios a terceros y a otros Ayuntamientos en virtud de contratos o convenios de colaboración. En este sentido, debe tenerse en cuenta que, tal y como se estableció en la contestación vinculante V0681-15, que los convenios de cooperación con otras Administraciones Públicas independientes no constituyen propiamente encomiendas de gestión de las previstas en el artículo 24.6 del TRLCSP y a los que se refiere el artículo 7.8º de la Ley de IVA, antes transcritos.

En efecto, en estas actuaciones no se aprecian los elementos que determinan la no sujeción al IVA de las encomiendas de gestión. Por tanto, las prestaciones de servicios derivadas de estos convenios de cooperación con otros Ayuntamiento, así como los servicios prestados a otras empresas y, en general a terceros, quedarán sujetos al IVA.

Por último, la DGT recuerda que no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a tenor del artículo 7.8º de la Ley del IVA.

No obstante, la DGT concluye señalando que los criterios que deben seguirse para la determinación del régimen de deducciones efectuado por aquellas entidades que, como la consultante, en el ejercicio de su actividad realizan operaciones sujetas y no sujetas al IVA, han sido señalados por este Centro Directivo entre otras, en las contestaciones a las consultas V5299-09, V2353-10 y V0681-15.

## **10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3037-15, de 9 de octubre de 2015**

*Exención — Actividades culturales realizadas por asociación sin ánimo de lucro*

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 asociación sin ánimo de lucro, en base al siguiente supuesto de hecho:

*La consultante es una asociación sin ánimo de lucro dedicada a la realización de eventos de carácter solidario y que disfruta del reconocimiento de entidad de carácter social ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Celebrará un concierto musical y actuaciones culturales durante cinco días, cuyos beneficios se destinarán a una asociación de lucha contra el cáncer. Se comercializarán dos tipos de entradas: una diaria, que permite el acceso al evento el día elegido, y otra que da acceso todos los días del evento e incluirá el derecho a utilizar un espacio para acampada.*

En su contestación, la DGT comienza aclarando la sujeción al Impuesto de las operaciones descritas en virtud de lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA, matizando que los citados preceptos son de aplicación general y por tanto, también a la entidad consultante, en la medida en que ostenta a efectos del Impuesto la condición de empresario o profesional.

En segundo lugar, analiza la DGT la posibilidad de aplicar al supuesto de hecho objeto de consulta la exención regulada en el artículo 20.Uno.14º, la cual señala que estarán sujetas y exentas de IVA español la organización de exposiciones y manifestaciones similares siempre y cuando estas prestaciones de servicios sean efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social.

En línea con lo anterior, señala la DGT que este precepto es trasposición al derecho interno del artículo 132.1.n) de la Directiva relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual estarán exentas determinadas prestaciones de servicios culturales cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado Miembro que se trate. Por lo tanto, las representaciones musicales, así como la organización de manifestaciones similares, se encontrarán exentas del Impuesto siempre que se cumpla el requisito subjetivo que establece dicho precepto.

Por otro lado, y en concreto, respecto a las modalidades de entradas comercializadas por la consultante, analiza este Centro Directivo la posibilidad de que deban fraccionarse para dar a cada una de ellas su correspondiente tratamiento tributario, o si por el contrario, se deban tratar como una única operación.

En este sentido, reitera la DGT su criterio derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien declara que con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

De conformidad con lo anterior, este Centro Directivo entiende que los servicios de representación musical y de acceso a una acampada para pernoctar identificados en la consulta no se pueden entender como accesorios uno del otro, sino que cada uno constituye una prestación de servicios independiente de la principal, siguiendo cada uno su propio régimen de tributación.

Por último, y respecto al servicio de acampamento, concluye la DGT que se encontrará sujeto y no exento, por lo que se deberá diferenciar la parte de base imponible que corresponde a una y otra prestación de servicios, y en concreto, respecto del servicio de camping, se someterá a tributación a un tipo de gravamen reducido del IVA, tal y como dispone el artículo 91.Uno.2.2º de la Ley del Impuesto.

## **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3042-15, de 9 de octubre de 2015**

*Aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.uno.2º.g) de la Ley del IVA – Entregas de un conjunto indivisible*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la obligación de aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el siguiente escenario:

*La mercantil consultante comercializa un producto con una única referencia comercial en un conjunto indivisible compuesto por una tableta digital y un micrófono que los usuarios pueden utilizar como karaoke.*

En contestación a la consulta planteada, la DGT comienza remitiéndose al artículo 84.Uno.2º.g) en virtud del cual serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen, entre otras, las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles o tabletas digitales.

La aplicación del mecanismo de inversión en las entregas anteriores queda condicionada a que el destinatario sea:

- a) Empresario o profesional revendedor de esos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.
- b) Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo destinatario y documentadas en la misma factura, exceda de la cantidad de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A los efectos de probar su condición de revendedores, aquellos destinatarios que cumplan con los requisitos anteriores deberán comunicar a la AEAT dicha condición de forma previa o simultánea a la adquisición de los bienes para obtener la acreditación que servirá de prueba para informar a los proveedores y aplicar el mecanismo de inversión.

En concreto, en el supuesto de hecho planteado, la consultante se pregunta sobre la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a la entrega del conjunto en el que de forma indivisible conjuntamente con una tableta digital incorpora un micrófono como accesorio.

Pues bien, la DGT reitera el criterio derivado de la jurisprudencia del TJUE manifestando que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

En consecuencia con todo lo anterior, al supuesto objeto de consulta, siempre que el elemento complementario (micrófono) se entregue conjuntamente con la tableta digital de forma indivisible, por precio único y constituya una unidad funcional perfeccionando o completando el uso de la tableta digital, resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo a la entrega del conjunto indivisible. En otro caso, la regla de inversión será únicamente de aplicación a las entregas de la tableta, con independencia de que en la factura que documente la operación se incluyan accesorios u otros bienes y servicios.

## **12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3056-15, de 13 de octubre de 2015**

*Entidad Pública Empresarial adscrita a un Ministerio de la Administración General del Estado - Sujeción y, en su caso, exención de los servicios de control de área y de aproximación que presta a las compañías aéreas*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de control de área y de aproximación prestados a las compañías aéreas, en el siguiente supuesto de hecho:

*La consultante es una Entidad Pública Empresarial adscrita a un Ministerio de la Administración General del Estado que gestiona la navegación aérea en España prestando servicios de control de área (navegación en ruta) y servicios de control de aproximación (asistencia en vuelo hasta/desde una distancia de 30 millas del aeropuerto) a compañías aéreas cuya contraprestación es una tasa. También presta servicios aeroportuarios al operador aeroportuario español cuya contraprestación es un precio.*

En su respuesta, la DGT comienza señalando que, los preceptos 4 y 5 de la Ley del IVA son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del IVA cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso en el territorio de aplicación del Impuesto.

Continúa la DGT exponiendo que los servicios objeto de consulta estarán sujetos al Impuesto toda vez los mismos están prestados por una entidad pública empresarial que, a efectos de la aplicación del artículo 7.8º de la LIVA, no tiene la consideración de Administración Pública, con independencia que su contraprestación tenga la naturaleza de tasa.

Sin perjuicio de lo anterior, añade la DGT que, conforme a las reglas de localización aplicables a dichos servicios, los mismos estarán sujetos al IVA cuando la Compañía aérea destinataria de los mismos tenga su sede de actividad en el territorio de aplicación del Impuesto o disponga en dicho territorio de un establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

Por último, la DGT concluye que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22 apartados uno y siete de la Ley del IVA y en el artículo 10.2 del Reglamento del IVA, los servicios de control de área (navegación en ruta) y servicios de control de aproximación (asistencia en vuelo hasta/desde una distancia de 30 millas del aeropuerto) objeto de consulta estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su destinatario sea una Compañía aérea dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, o una Entidad pública en el cumplimiento de sus funciones, en las condiciones señaladas.

### **13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3059-15, de 13 de octubre de 2015**

*Sujeto pasivo – Inversión del sujeto pasivo en el caso de ejecuciones de obra que consistan en la construcción o rehabilitación de edificaciones, o en la urbanización de terrenos – Requisitos que deben concurrir*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo al suministro e instalación de los comederos, bebederos, calefacción y ventilación de una nave, en la medida que se efectúa por un proveedor que no es quien construye la nave en su totalidad, en el siguiente supuesto de hecho:

*La consultante, empresario o profesional, va a promover la construcción de una nave que va a destinar a la cría y engorde de ganado.*

En primer lugar, la DGT inicia su contestación con un análisis del contenido de los distintos requisitos que la Ley de IVA establece para que resulte procedente la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo recogido en los artículos 84.Uno.2º f) de la citada Ley así como el artículo 24 quater del Reglamento del IVA.

En este sentido, la DGT a continuación indica los referidos requisitos, remitiéndose también a la contestación de la consulta vinculante V2583-12:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al IVA debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

En este apartado, la DGT hace referencia a determinados supuestos, que la misma extrae de su doctrina anterior, de bienes que deben considerarse o no considerarse como edificaciones a efectos del IVA, así la misma trae a colación las consultas vinculantes V2275-11 y V0325-11 respectivamente.

- c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Respecto de este requisito la DGT determina que la expresión "directamente formalizados" utilizada en el precepto de la Ley de IVA a que nos estamos refiriendo, debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

Por su parte, el artículo 24 quater del Reglamento del IVA señala que, los destinatarios de las operaciones deberán comunicar expresa y fehacientemente al contratista que cumplen con los requisitos anteriormente citados.

Por último, la DGT establece que conviene señalar que en el caso de que existan varios contratistas principales que contraten directamente con el promotor de la construcción o rehabilitación de la edificación, o con el promotor de la urbanización del terrenos, lo relevante es que el conjunto de la actuación llevada a cabo por todos ellos tenga tal consideración de construcción o rehabilitación de la edificación, o de urbanización del terreno, sin que sea exigible que la ejecución de obra llevada a cabo por cada uno de los contratistas principales puedan no ser calificadas, aisladamente consideradas, como consistentes en la totalidad del proceso de construcción o rehabilitación de la edificación, o en la totalidad del proceso de urbanización del terreno.

En consecuencia, la DGT concluye señalando que las operaciones objeto de consulta que tienen por objeto suministro e instalación de los comederos, bebederos, calefacción y ventilación de la nave, tienen la consideración de ejecuciones de obra realizadas en el marco de la construcción de una edificaciones derivadas de contratos directamente formalizados entre el promotor, empresario o profesional, y contratista a la que será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º, letra f) de la Ley de IVA.

#### **14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3095-15, de 14 de octubre de 2015**

##### *Reglas de localización – Venta de combustible*

En la presente contestación la DGT se pronuncia respecto de la regla de localización que resulta procedente aplicar para determinar el lugar en donde deben considerarse realizados a efectos del IVA los servicios de venta de combustible y otros productos a transportistas en el siguiente supuesto de hecho:

*Estación de servicio sita en Valencia que vende combustible y otros productos a transportistas profesionales así como a empresas de transporte intracomunitario con domicilio fiscal en otros países tanto de la Comunidad como de fuera de ella.*



La DGT dilucida, en primer lugar, la calificación de la operación en cuanto a su sujeción al IVA. En este sentido, de acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley del IVA, “estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del IVA por empresarios o profesionales a título oneroso”.

Asimismo, de conformidad con el artículo 8.Uno de la citada Ley la DGT dispone que se considerará entrega de bien la transmisión de poder de disposición sobre los bienes corporales, por lo tanto, la venta por la estación de servicio a los transportistas de combustible así como de recambios y otros productos tienen la consideración de entregas de bienes.

La DGT continúa su análisis en lo relativo a las reglas de localización de las entregas de bienes, poniendo de manifiesto el artículo 68 de la Ley de IVA. Dicho artículo determina que las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en TAI cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye que las entregas de bienes efectuadas por la consultante a los transportistas debe localizarse en TAI pues es en dicho ámbito, concretamente en Valencia, en donde se produce la puesta a disposición de los mismos a favor de los transportistas.

## **15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3161-15, de 20 de octubre de 2015**

*Teléfonos móviles – Inversión del sujeto pasivo – Régimen especial de bienes usados*

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

*“La mercantil consultante se dedica a la venta de teléfonos móviles usados aplicando el régimen especial de bienes usados a particulares y empresas revendedoras situadas dentro del territorio de aplicación del Impuesto o en la Comunidad.*

*Los teléfonos los ha adquirido a particulares y a empresas situados en la Comunidad o importados por la consultante.”*

En primer lugar, debido a la actividad empresarial desarrollada por la consultante, la DGT establece que la misma será sujeto pasivo del IVA en las compras de teléfonos móviles realizadas a empresarios o profesionales de acuerdo con el artículo 84.Uno.2º, letra g) de la Ley del IVA puesto que la consultante actuaría como revendedor de dichos bienes.

Por otro lado, la DGT establece que la consultante podrá aplicar el régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, a las entregas de teléfonos móviles usados que realice en el territorio de aplicación del Impuesto siempre que los mismos hayan sido adquiridos a un particular o a otro empresario o profesional, en cuyo caso, las cuotas del Impuesto soportadas por la adquisición de los mismos no serían deducibles para la consultante.

En el caso en que dicho régimen especial fuera de aplicación, la inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno.2º, letra g) de la Ley del IVA no operaría.

Sin embargo, en aquellas entregas de teléfonos móviles en las que la consultante no pueda aplicar el régimen especial a las entregas de teléfonos móviles usados o, en su caso, renuncie a su aplicación en las condiciones señaladas en la Ley del IVA, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el referido artículo, siempre y cuando dichas entregas se realicen en favor de otros empresarios o profesionales y cuando, documentadas en la misma factura, las mencionadas entregas excedan los 10.000 euros, excluido el IVA, o cualquiera que sea su importe cuando el destinatario sea un empresario o profesional revendedor de estos bienes.

## **16. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V3173-15, de 20 de octubre de 2015**

### *Ejecuciones de obra de renovación o reparación – Tipo impositivo*

A partir del siguiente supuesto de hecho, la DGT analiza la aplicación del tipo reducido del 10% a las ejecuciones de obra de reparación o renovación recogido en el artículo 91.Dos.10º de la Ley del IVA:

*“La consultante es una empresa de servicios contratada por una entidad aseguradora para realizar la tramitación de siniestros relacionados con reparaciones en viviendas. Dicha empresa subcontrata con otra entidad la reparación de los distintos daños a cambio del cobro de una comisión.”*

Tal y como se indica en el apartado 10º del artículo 91.Dos de la Ley del IVA, para que se pueda aplicar el tipo impositivo a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.
- b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

- c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

En las presentes contestaciones, la DGT desarrolla los supuestos en los que se entenderían cumplido el primero de ellos, es decir, la condición del destinatario de los servicios y, de forma particular, en aquellos casos en los que intermedia una entidad aseguradora.

En este sentido, la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de seguro, prevé dos sistemas de resarcimiento en caso de siniestro. El primero de ellos, consiste en el abono de una indemnización por las aseguradoras una vez realizadas las peritaciones oportunas. En estas condiciones, entiende la DGT que el destinatario del servicio de reparación es el asegurado, puesto que es quien contrata con la empresa de reparaciones y posteriormente, en los plazos fijados, se le resarce de los daños ocasionados.

Así, cuando se opte por el sistema de la indemnización, la operación estará sujeta al tipo reducido del 10% del IVA, incluso cuando la entidad aseguradora facilite a los asegurados su comunicación con las plataformas de gestión de siniestros y que estas últimas puedan recomendar al asegurado la contratación de la reparación con determinadas empresas o en aquellos supuestos en los que las entidades aseguradoras establezcan sistemas de control de calidad de los servicios que le suministran las plataformas de gestión de siniestros y, en su caso, incentivos o penalizaciones en función de los mismos.

Por otro lado, el segundo sistema habilita al asegurado para sustituir la indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado. En este supuesto, siguiendo la reciente jurisprudencia de la Audiencia Nacional, la DGT entiende que cuando se opte por dicho sistema de reparación, la compañía de seguros será la destinataria real de los servicios y por ello las prestaciones de servicios prestadas por los reparadores o por plataformas intermedias de gestión de siniestros deben gravarse por el IVA al tipo impositivo general del 21%.

## **17. Dirección General de Tributos. Contestación número V3217-15, de 21 de octubre de 2015**

*Laboratorio de idiomas – Tabletillas digitales – Aplicación de la regla de inversión de sujeto pasivo*

A través de esta contestación a consulta, la DGT se pronuncia sobre la posibilidad de aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.uno.2º.g) de la Ley del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

*La mercantil consultante se dedica a la fabricación y comercialización de laboratorios de idiomas para lo que adquiere tabletas digitales y ordenadores que se incorporan al montaje de los laboratorios.*

En primer lugar, la DGT señala que sobre la base de las entregas de ordenadores portátiles y tabletas, la consultante será sujeto pasivo del Impuesto. Siendo esto así, la consultante como empresario o profesional revendedor deberá comunicar a la Administración Tributaria tal condición a través de la pertinente declaración censal previamente al inicio de la actividad de revendedor.

Por otro lado, en relación con la naturaleza de los bienes que comercializa la consultante, señala la DGT que los laboratorios de idiomas se entregan al cliente completamente equipados y operativos desde el primer día, incluyendo toda la instalación de redes y cableado, mobiliario del profesor y de los alumnos, y el equipamiento informático y multimedia.

En este sentido, recuerda la DGT que el objeto de establecer un mecanismo de inversión del sujeto pasivo en las entregas de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales es una medida antifraude. No obstante, dicha posibilidad no se establece en relación con los ordenadores de sobremesa y, en general, con los sistemas informáticos fijos.

En relación con el alcance objetivo del supuesto de inversión del sujeto pasivo analizado, resalta la Dirección que el Diccionario de la Real Academia Española no contiene una definición de ordenador portátil ni de tableta digital.

De acuerdo con lo anterior, concluye la DGT que en el supuesto considerado debe tenerse en cuenta que los laboratorios de idiomas se configuran como sistemas fijos de información en los que de forma prioritaria se utilizan ordenadores y pantallas de sobre mesa y que aunque incluyan ordenadores portátiles y tabletas digitales pierden su portabilidad, de tal forma, que no será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo a las entregas de los mismos realizados por la consultante.

Por el contrario, si la consultante se limitara a realizar la entrega de ordenadores portátiles o tabletas digitales a los que hubiera instalado un software propio, o cualquier otra transformación que no desvirtúe su clasificación en las partidas 8471 30 de la Nomenclatura Combinada, podría ser de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

## **18. Dirección General de Tributos. Contestación número V3221-15, de 21 de octubre de 2015**

*Punto de Información Multimedia – Tabletas digitales y ordenadores portátiles – Aplicación de la regla de inversión de sujeto pasivo*

A través de esta contestación a consulta, la DGT se pronuncia sobre la posibilidad de aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.uno.2º.g) de la Ley del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

*La mercantil consultante se dedica a la fabricación y comercialización de puntos de Información Multimedia, sistemas de información digital y de gestión de turnos, para lo que adquiere tabletas digitales y ordenadores portátiles en los que tras incorporar un software multimedia, instala en el interior de una estructura cerrada.*

En primer lugar, la DGT señala que sobre la base de las entregas de ordenadores portátiles y tabletas, la consultante será sujeto pasivo del Impuesto. Siendo esto así, la consultante como empresario o profesional revendedor deberá comunicar a la Administración Tributaria tal condición a través de la pertinente declaración censal previamente al inicio de la actividad de revendedor.

Por otro lado, en relación con la naturaleza de los bienes que comercializa la consultante, señala la DGT que un PIM es un ordenador o tableta digital con un software multimedia instalado en el interior de una estructura cerrada. De tal forma, que a la vista del usuario sólo están los elementos que necesita para acceder a los servicios que ofrece el PIM.

En este sentido, recuerda la DGT que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en las entregas de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales es una medida antifraude. No obstante, dicha posibilidad no se establece en relación con los ordenadores de sobremesa y, en general, con los sistemas informáticos fijos.

En relación con el alcance objetivo del supuesto de inversión del sujeto pasivo analizado, resalta la Dirección que el Diccionario de la Real Academia Española no contiene una definición de ordenador portátil ni de tableta digital.

De acuerdo con lo anterior, concluye la DGT que en el supuesto considerado debe tenerse en cuenta que tanto los PIM, como los sistemas de información digital y de gestión de turnos, se incorporan a estructuras fijas y se configuran como sistemas fijos de información perdiendo la portabilidad, de tal forma, que no será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo a las entregas de estas estructuras y sistema fijos de información realizados por la consultante.

Por el contrario, si la consultante se limitara a realizar la entrega de ordenadores portátiles o tabletas digitales a los que hubiera instalado un software propio, o cualquier otra transformación que no desvirtúe su clasificación en las partidas 8471 30 de la Nomenclatura Combinada, podría ser de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

#### **19. Dirección General de Tributos. Contestación número V3232-15, de 21 de octubre de 2015**

*Transmisión de negocio en fases – No sujeción*

A través de esta contestación la DGT reitera el criterio previamente establecido en relación a la no sujeción de la transmisión de una unidad económica autónoma en sede del transmitente, tal y como señala la redacción del artículo 7.1º de la Ley del IVA.

Dicho esto, del escrito de la consulta resulta que dicha transmisión, a tenor de la especial complejidad y volumen de la operación, se va a efectuar en fases sucesivas. En este sentido, señala la DGT que la transmisión en fases de la unidad económica autónoma no desvirtúa la naturaleza de la operación siempre y cuando las sucesivas transmisiones se realicen en el marco del mismo contrato de transmisión y estén debidamente señaladas en el mismo.

Siendo esto así, la transmisión de una unidad económica autónoma en fases no estará sujeta al Impuesto si se produce la transmisión de los restantes elementos que conforman la unidad económica autónoma. Si no fuera así porque no se produce la transmisión de algún activo que se considerase esencial para el conjunto de la unidad, se procedería a la rectificación de la tributación de las fases anteriores, debido a que dichas transmisiones sí estarían sujetas al Impuesto.

#### **20. Dirección General de Tributos. Contestación número V3274-15, de 26 de octubre de 2015**

*Entrega de consolas más accesorio – Aplicación de la regla de inversión de sujeto pasivo – Empresarios o profesionales sometidos a recargo de equivalencia*

A través de esta contestación la DGT viene a reiterar nuevamente el criterio previamente establecido en relación a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.uno.2º.g) de la Ley del IVA a las entregas de consolas.

Sentado lo anterior, en el escrito de la consulta se deduce que la consultante comercializa un conjunto indivisible formado por una consola de videojuegos que incorpora algún accesorio de menor valor como por ejemplo un mando. Siendo esto así, la DGT recuerda que la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo contenida en el citado artículo es únicamente aplicable, en principio, a las entregas de consolas.

No obstante, matiza la DGT que en el supuesto en que se comercialice dicha consola junto con otros elementos complementarios de forma indivisible, por precio único y constituyan una unidad funcional perfeccionando o completando el uso de las videoconsolas, sí que será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo a las entregas del conjunto indivisible, cumplidos los requisitos establecidos en la Ley.

Por último, debemos señalar que dicho Centro Directivo confirma la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo en aquellos casos en que el empresario o profesional adquirente de las consolas esté sometido a recargo de equivalencia.

## IV. Country Summaries

### Americas

#### Canada

##### **HST rate increase in Newfoundland and Labrador cancelled**

On 2 December 2015, the new provincial Liberal government announced that it will honour its campaign promise to scrap the planned two percentage point increase in the harmonized sales tax (HST). A letter of instruction cancelling the planned increase in the provincial component of the HST from 8% to 10% has been forwarded to the provincial finance officials.

Although this political commitment may be welcome news for consumers, many public and private sector organizations who have invested time and money in preparation for the planned sales tax increase – and made system changes to be compliant with the corresponding transitional rules – may feel differently. Basically, any changes to operational procedures and planning for the HST rate increase must be undone.

### Asia Pacific

#### India

##### **Increase in rate of interest under the Maharashtra VAT Act**

The Government of Maharashtra has notified revised rates of interest to be effective from 1 December 2015. As a result of this amendment, the rate of interest for delay in payment or short payment of tax as per return or as assessed etc. has been increased considering the period of delay. The revised interest rates are as follows:

- 1.25% per month or for part thereof for delay up to 1 month;
- 1.25% for the first month and 1.50% per month or for part thereof for the balance period for delay between 1 month to 3 months; and
- 1.25% for the first month, 1.50% for next 2 months, and 2.00% per month or for part thereof for period of delay beyond 3 months.

##### **Payment of advance tax, use of digital signatures and installation of devices/software by dealers under Delhi VAT Act**

The Government of Delhi made amendments to the Delhi Value Added Tax Act, 2004 by passing The Delhi Value Added Tax Third Amendment Act, 2015. The provisions will come into effect from a date which is yet to be notified.



The major amendments made are as follows:

- Provisions have been incorporated to impose advance tax on specified goods imported into the National Capital Territory of Delhi from a place outside India. Such advance tax will be imposed under the presumption that goods imported are meant for sale or for use in manufacture or processing of goods meant for sale. Further, if goods are imported for purposes other than sale, then the dealer must make an application to the commissioner for exemption from payment of advance tax.
- The payment of advance tax shall be counted towards the discharge of final tax liability. A list of goods/ dealers and other conditions in connection with the payment of advance tax will be notified separately by the Government.
- Provisions have been incorporated vide which the Commissioner may notify the dealer/ class of dealers who would be required to file returns only through electronic mode using digital signatures or any other electronic identification process.
- A new section 50A has been introduced wherein notified dealers must install such physical compliance devices or software as may be considered necessary for communication of the information of sale invoices to the Commissioner on a real time basis. It has also been clarified that the cost of equipment and installation of the device and software shall be borne by the dealer.

### **Clarifications regarding Swachh Bharat Cess of 0.5%, which was effective from 15 November 2015**

The Central Government notified the levy of Swachh Bharat Cess of 0.5% with effect from 15 November 2015, whereby the effective rate of service tax would be 14.5%. In this connection, several notifications have been issued by the Central Government in addition to a clarification by way of Frequently Asked Questions (FAQs).

Some of the important clarifications are as follows:

- The accounting codes for Swachh Bharat Cess and the sub-heads under it are:
  - Swachh Bharat Cess (Minor Head): 0044-00-506
  - Tax Collection: 00441493
  - Other Receipts (Interest): 00441494
  - Penalties: 00441496
  - Deduct Refunds: 00441495

- Swachh Bharat Cess will also be levied on service tax paid under the reverse charge mechanism. Thus, in the case of specified taxable services mentioned in Notification No. 30/2012 – ST dated 20 June 2012, the liability for the discharge of Swachh Bharat Cess will be on the recipient of services.
- CENVAT credit of Swachh Bharat Cess cannot be availed, as the Cess is not integrated in the CENVAT credit chain. Consequently, Swachh Bharat Cess cannot be paid by utilizing credit of any other duty or tax.
- Taxable services, on which service tax is levied on a certain percentage of the value of the taxable service, will attract Swachh Bharat Cess on the same percentage of value on which service tax is paid under Notification No. 26/2012 – ST dated 20 June 2012. For example, in the case of the Goods Transport Agency Service, Swachh Bharat Cess would be applicable on 30% of the value of taxable services since, as per the provisions of the aforementioned notification, service tax is payable on the abated value of 30%, i.e., [Service Tax + SBC]% would be (14% Service Tax + 0.5% SBC) X 30% = 4.35%.
- The provisions of Service Tax (Determination of Value) Rules, 2006 would apply while arriving at the value on which Swachh Bharat Cess is to be levied.

### **Salary paid to a seconded employee not liable to service tax**

The applicant, a subsidiary of a U.S. company, filed an application before the Authority of Advance Rulings (AAR) regarding the applicability of service tax on the salary paid to a seconded employee of the U.S. parent. As per the tripartite agreement entered into between the three parties, Indian Company was to pay the salary to the employee, while the employee's social security interests in the U.S. were to be taken care of by U.S. Company. Further, Indian Company was not required to reimburse U.S. Company for the payment of social security.

The applicant claimed exemption from payment of service tax on the salary paid to the employee on the ground that the definition of 'service' excludes from its ambit 'the provision of service by an employee to the employer in the course of or in relation to his employment'.

The AAR authority upheld the contention of the applicant that since the definition of 'service' excludes the service offered by an employee to an employer, the clause cannot be interpreted on the basis of provisions that related to the period prior to the Negative List regime.

## Malaysia

### **Budget 2015 announcements concerning GST**

On 23 October 2015, Budget 2015 was presented to the Malaysian Parliament. The Budget included a number of amendments relevant to GST which are set out below. Until further details are available, it is assumed that the amendments identified below will have effect from 1 January 2016.

#### **Change in time of supply provisions for imported services – amendment to section 41(4)**

The time of supply for imported services is proposed to be the earlier of the following dates:

- a) The date when any payment is made by the recipient; or
- b) The date when any invoice is issued by the supplier who belongs in a country other than Malaysia or who carries on a business outside Malaysia.

This means, if an invoice comes before payment, then the recipient would need to account for GST on the invoice date and not on the date of the payment of the invoice. However the input tax credit for GST paid under the reverse charge can only be claimed when payment is actually made to the overseas supplier.

#### **Penalty on late payment of GST**

Proposed new subsections will allow authorities to impose penalties on any late payment of GST. The minimum penalty is intended to be from 5% up to maximum penalty of 25% of the amount of tax due and payable based on the number of days delay.

#### **Suspension of import GST for goods imported under the Warehousing Scheme**

An amendment has been proposed to section 70(1) of the GST Act 2014 to confirm that import GST is suspended when goods are deposited in the warehouse, and also, GST would not apply on the movement of goods between warehouses.

#### **Exemption for rural air services – Domestic Air Transport**

Exemption of economy class domestic air travel within and between Sabah, Sarawak and Labuan for passengers of the Rural Air Service routes.

## **Extension of Approved Trader Scheme**

Companies undertaking aerospace maintenance, repair and overhaul (MRO) activities will be eligible to apply for the Approved Trader Scheme (ATS). This will be subject to certain conditions, which have not, as yet, been publicized.

## **GST relief on procurement of education-related equipment**

Presently GST relief is offered on the procurement of teaching materials and equipment by private educational institutions for childcare, schools, higher education institutions, universities etc. This relief has been extended to cover skills and vocational training centers that conduct approved and accredited programs under the National Skills Development Act 2006.

## **Expansion of zero rating list to include more food items and medicines/ drugs**

It has been proposed that additional food items will be GST zero-rated, such as chickpeas, green and white beans, and mustard seeds.

4,415 new types of products are to be added to the existing list of zero-rated medicines.

## **Decision of Director General regarding input tax credit claims**

The Director-General of the Royal Malaysian Customs Department from time to time issues clarifications on general open issues. On 2 November 2015, the DG issued a new decision, No 8/2015, on the claiming of input tax credit, with an effective date of 2 November 2015.

Three issues have been addressed in the DG decision, which are as follows:

- Employee Benefit: whether the supply of accommodation with furniture to an employee without consideration is considered an employee benefit.
  - Supplies made as employee benefits are considered to be used for the purpose of business, and input tax is claimable unless the supply relates to an exempt supply or is blocked input tax.
  - Accommodation provided as employee benefits relates to an exempt supply. It is considered to be used for the purpose of business, however input tax incurred (if any) on the acquisition of accommodation is not claimable.
  - Where the accommodation includes furniture, deemed output tax of 6% would apply on the supply of the furniture and the employer is entitled to input tax credit. However, if accommodation (furnished or unfurnished) is for an employee's family, the input tax is blocked.

- Whether equipment provided by an employer in relation to safety and security requirements under the Occupational Health and Safety Act 1994 is considered an employee benefit.
  - Safety and security equipment provided under an employment contract as an employee benefit free of cost is not subject to GST. If the employment contract does not cover such equipment, then the supply would be subject to GST. If such equipment is provided on returnable basis (i.e., the employee must return the equipment), no GST should be accounted for.
- To what extent a person is considered as holding a tax invoice as mentioned in paragraph 38(4)(a) of GST Regulations (GSTR) 2014.
  - Although the law allows input tax credits to be claimed for a period of up to six years, where it is claimed in a month subsequent to when the business 'holds' the tax invoice, this would require approval of Malaysian Customs.
  - Customs have allowed businesses to make a claim without prior approval, provided the claim is made in the GST return for the taxable period that corresponds to the earlier of:
    - a) The date on which the invoice is posted into the accounts payable system; or
    - b) A year from when the company first held the tax invoice.

## *Trade Preferences*

### Kazakhstan

#### **Kazakhstan's accession to World Trade Organization**

Resolution of the Higher Eurasian Economic Council № 22 dated 16 October 2015 *On Certain Issues related to the Republic of Kazakhstan's Accession to the World Trade Organisation* has requested the Eurasian Economic Commission to:

- 1) Approve a list of goods in relation to which Kazakhstan, in accordance with the conditions stipulated by paragraph 307 of the Working Group for Kazakhstan's Accession to the World Trade Organisation, applies import customs duties that are lower than Eurasian Economic Union Common Customs Tariff (EEU CCT) rates, and the rates;
- 2) Together with EEU country member representatives, by 31 March 2016 work on the viability of amending the EEU CCT to set, for specific categories of goods, import customs duties that take into account Kazakhstan's obligations accepted as a condition for joining the World Trade Organization.

Furthermore, Kazakhstan should guarantee the use of goods imported into Kazakhstan from other countries and released for domestic use together with the payment of import customs duties at the lower World Trade Organization Kazakhstan rates according to the list, only in their country and take measures not to export the goods to other EEU country members.

The issues regarding the import and handling of goods using the reduced World Trade Organization Kazakhstan rates are discussed in more detail in the draft protocol that is currently being ratified. An overview of the contents of the protocol will be provided in a subsequent edition of this newsletter.

## EMEA

### Czech Republic

#### **VAT control statement – a new VAT reporting obligation**

From 1 January 2016, all Czech VAT payers will have to prepare and submit a VAT control statement (kontrolní hlášení) in respect of transactions with the local place of supply as part of their compliance obligations.

This report will contain details of individual tax documents (e.g., a customer's VAT number, reference numbers of the tax documents, date of taxable supply, tax base, VAT) and should be filed electronically on a monthly basis to the respective tax administrator.

At first sight, this reporting requirement does not appear to be of major concern because VAT payers maintain such records as part of their normal operations for VAT purposes; nevertheless, the VAT control statement has a fixed structure with precise information requirements to be adhered to. The electronic data collection will additionally enable the tax administrator to undertake more efficient automated reviews, which may lead to an increase in the identification of errors and, consequently, additional VAT assessments. In the case of any inconsistency, Czech VAT payers will be required to make corrections within five calendar days, and, in addition, quite strict sanctions will be newly introduced in relation to the VAT control statement.

Compilation of the VAT control statement could be problematic since, for many VAT payers, the current reporting system does not contain all the data required for preparing the VAT control statement.

### Denmark

#### **Updated guidance on ATP PensionService case**

On 25 November 2015, the Danish Tax Authority released two of the expected three sets of guidelines in relation to the *ATP PensionService case* (C-464/12).

In *ATP PensionService*, the Court of Justice of the European Union found that a pension fund that pooled investments from a number of defined contribution occupational pension schemes qualified as a Special Investment Fund (SIF) for the purposes of the VAT exemption for fund management.

From a Danish perspective four main questions arise from the CJEU's decision:

- 1) Do all Danish pension funds qualify as SIFs?
- 2) Which party is entitled to reclaim previously charged VAT if the exemption should have been applied, i.e., the supplier or the recipient?
- 3) Has the definition of 'management services' broadened so that other types of vehicles, traditionally seen as SIFs, can reclaim VAT?
- 4) What is the definition of 'management services'?

From the guidelines it is clear that most Danish life insurance and pension institutions will qualify as SIFs. However, the third set of guidelines, which has not yet been published, is expected to provide further information on the broader Danish definition of SIFs, which will impact all types of special purpose vehicles that make collective investments, e.g., venture funds, real estate funds, alternative investment funds, etc.

The new guidelines give guidance in relation to the first question. However, in relation to the last three questions, the guidelines are relatively vague.

The scope of 'management services' is not commented on, except in reference to Appendix II of the UCITS directive and to the specific package of services supplied by ATP PensionService. Further discussions with the Danish Tax Authorities around the definition of management services, especially in the area of IT services, are therefore expected. Moreover, discussions around whether 'management services' consist of several individual supplies or a single supply are also expected going forward. Most likely further case law and potentially further referrals to the CJEU will follow.

The main concern for the industry is, however, which party can reclaim the VAT charged on management services that should have been exempted. According to the guidelines this will be determined on a case by case basis, based on which party bears the final burden of the VAT.

## Finland

### **Services related to vouchers deemed VAT exempt payment transfer services**

The Finnish Central Board of Taxes (CBT) has ruled in the case KVL:015/2015 on the VAT treatment of services related to vouchers.

In this case, a company, X Oy, provided services related to luncheon vouchers and vouchers for cultural and exercise activities to employers and an electronic system for providing luncheon, sports and culture benefits to employees. X Oy also offered services related to vouchers for social and welfare services to municipalities.

X Oy charged the nominal value of the voucher or the value which was uploaded to the electronic system from the employer companies. The CBT considered that the charging of nominal value was not an advance payment of goods or services as the VAT rate of the goods or services, which were purchased later using the voucher or the electronic system, was not known at the time the nominal value was charged.

X Oy also provided services related to using the vouchers and electronic system as means of payment (e.g., administrative and mailing services).

X Oy charged fees to the employer companies, municipalities and the companies which received the payments made using the voucher or electronic system.

The services of X Oy were regarded as VAT exempt payment transfer services.

### **Incorrectly recovered input VAT does not have effect on company's income taxation after three year statutes of limitation**

In ruling KHO:2015:157, the Supreme Administrative Court (SAC) considered the effect of incorrectly recovered input VAT on the company's income taxation after the three year statutes of limitation for VAT.

In this case, a company had recovered input VAT on a VAT exempt purchase. According to the Tax Recipients' Legal Services Unit, the incorrectly recovered input VAT should be added to the taxable income of the company although the time limit for VAT reassessment had already expired.

The SAC stated that the input VAT could not be added to the taxable income of the company as the fact that the statutes of limitations for VAT and corporate income taxation are different is a decision made by the legislator.

### **CBT ruling on VAT exempt health and medical care services**

The CBT ruled in a case KVL:031/2015 on the VAT treatment of supplies of devices and equipment for operations. The applicant provided public hospital personnel as well as devices and equipment for operations.

The CBT considered that the activities of the applicant were part of VAT exempt health and medical care services regardless of the fact that the applicant did not have a license to provide health and medical care services, as the purchaser of the services had the license. Therefore, the supplies of the devices and equipment were deemed VAT exempt.



## **CBT rulings on VAT treatment of special investment funds**

In ruling KVL:034/2015, the CBT considered the VAT treatment of investment fund X Oy, which was a joint-stock company.

The investment fund had five shareholders who had invested into the share capital and non-tied equity of the investment fund. X Oy had three different share types of which only one entitled the shareholder to a dividend. X Oy was not regarded as a collective investment fund within the meaning of the UCITS directive nor an alternative investment fund within the meaning of the Alternative Investment Fund Managers directive. Further, X Oy did not have the similar characteristics as a collective investment fund within the meaning of the UCITS directive.

Therefore, the management services that X Oy purchased were not deemed as VAT exempt management services of a special investment fund.

In ruling KVL:035/2015, the CBT deliberated also the VAT treatment of a private equity fund, X Ky, which had the form of a limited partnership. The only active partner of X Ky was the management company of the fund, GP Oy. As GP Oy had no employees, it had outsourced the management of the fund to A Oy, which was registered as manager of alternative investment funds. Further, A Oy had outsourced part of the management services to a German B GmbH which sold part of the services to A Oy and part of the services directly to X Ky. The management services B GmbH sold included, among others, calculation of management fees, quarterly reports, supervision of investment commitments of limited partners, management of the payments related to profit distribution and analysis on the investments of the fund.

X Ky was regarded as an alternative investment fund within the meaning of the Alternative Investment Fund Managers directive. X Ky had substantially similar characteristics as a collective investment fund within the meaning of UCITS directive. Therefore, X Ky was regarded as a special investment fund within the meaning of the Article 135(1)(g) of the Principal VAT Directive. Further, the CBT stated that the services that were purchased from A Oy and B GmbH formed a distinct whole fulfilling the specific and essential functions of a special investment fund's VAT exempt activities. Thus, the services B GmbH rendered were regarded as VAT exempt management services of a special investment fund.

## **MBA education sold by foreign university deemed subject to VAT**

The CBT ruled in case KVL:037/2015 on the VAT treatment of Master of Business Administration (MBA) education which was sold by a foreign university.

The education included self-study, lectures and workshops. The lectures and workshops took mainly place in Finland although the teachers were physically in other EU countries. According to a statement of the Finnish Ministry of Education and Culture, MBA education is not a part of the Finnish system of degrees and curricula. Thus, MBA education was not regarded as a VAT exempt educational and training service. Additionally, the CBT stated that MBA education forms one entirety of services which cannot be divided into parts. As the main part of the education was carried out in Finland, the whole MBA education was considered to be sold in Finland.

## Gulf Co-operation Council

### **VAT and the Gulf States**

The answer to the question of whether the Gulf States will ever implement VAT has long been unclear, and given the complexities of moving from a virtual 'no tax' regime to a new world of tax, it is difficult to be certain. However, most commentators seem to think there is a gradual move from 'if' to 'when'.

There are six countries in the Gulf Co-operation Council: Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, Saudi Arabia and UAE. For different reasons, they may not implement a VAT system at the same time, but some of them have better reasons for implementing VAT earlier than later.

It is well known from the press that the UAE are more advanced in their thinking on this topic than other GCC countries, and they need to be as they lack some of the tax machinery the others have. It is easy to forget that the Middle East is not really a 'tax free zone'. Nearly all the GCC countries have wide-ranging corporate tax systems. The UAE (along with Bahrain) has no significant central tax authority. Its road from making a decision to implementing a tax might therefore seem to be a bit longer than the other members of the GCC.

That being said, the UAE has said publicly it will give at least 18 to 24 months' notice of the introduction of VAT, which is helpful in terms of planning for implementation, so realistically the earliest one could expect an implementation is 2018 – and that would require an announcement very soon, based on the Government's promises. However, that announcement seems increasingly imminent.

See GCC is one step closer to VAT implementation for an update on the latest press comment from the UAE government.

## Iceland

### **Changes to VAT on tourism take effect**

In 2014, the Icelandic Parliament approved a number of changes to the VAT legislation that are to take effect on 1 January 2016.

First, the current VAT exemption for passenger transport will be limited as of 2016. The exemption will only apply to public transport on scheduled routes, by land, air, and sea; to the organized transportation of individuals with disabilities and school children; and transportation by taxi. All other passenger transportation, such as of tourists, shall be taxable at the reduced VAT rate.

Secondly, the services of foreign and domestic travel agents will be taxable for VAT at the reduced rate, insofar as these parties supply goods or services that tourists utilize in Iceland. Previously, these services were VAT exempt.

In connection with this amendment, the services of travel agents involving the international transport of passengers and services that tourists utilize outside Iceland will, from 1 January 2016, be classified as zero-rated services. These services were exempt from VAT with no right to input tax.

In accordance with these amendments, foreign travel agencies have to register for VAT purposes in Iceland for the supplies of goods and/ or services that tourists utilize in Iceland.

Italy

### **Customs duties payments and deposits**

On 23 October 2015, Customs issued new operative guidelines, allowing operators to pay and deposit customs duties via bank or postal transfer, pending the issuance of further details by the authorities

Poland

### **Changes to Tax Ordinance from 1 January 2016, including changes to penalties**

As discussed in previous editions of this newsletter, there are a number of changes to the Polish Tax Ordinance (providing for general tax rules in Poland) coming into force on 1 January 2016 which may impact the position of taxpayers in Poland.

The most important ones concern changes in the penalty interest rates, in particular:

- The introduction of a reduced penalty interest rate on tax arrears equal to 50% of the standard interest rate, in the case of a self-disclosure by the taxpayer (including the correction of the return and payment of the arrears within a maximum of seven days as of submission of the corrective return), provided correction is performed within six months of the deadline for filing the VAT return for the reporting period corrected;

- The introduction of an increased penalty interest rate on tax arrears in VAT and excise duties equal to 150% of the standard interest rate, imposed by the tax authorities:
  - If the amount of the underpayment is more than 25% of the tax due, but not if the amount of the underpayment is less than five times the minimum salary (PLN 8,750 for 2015 liabilities) – where identified by the tax authorities in the course of the VAT audit/ explanatory proceedings/ tax proceedings or self-disclosure by the taxpayer where the audit was notified by the authorities;
  - For non-filing and non-payment – where identified by the tax authorities in the course of the VAT audit/ explanatory proceedings/ tax proceedings.

The new law gives an opportunity to benefit from the reduced penalty interest rate (of 50%) with respect to tax arrears which arose before 1 January 2016, provided respective requirements are met (i.e., the corrections are filed within the first half of 2016).

Moreover, the obligation to accompany the correction with a letter of explanation is to be abolished. Nevertheless, attaching such a letter can limit the number of potential queries from the authorities' side.

Further changes concerning Power of Attorney and Single Audit File (SAF) for audit purposes are to come in force in July 2016.

### **SAC judgment regarding shortened, 25-day VAT refund period**

On 30 November 2015, the Supreme Administrative Court issued a judgment that will affect the ability to claim VAT refunds in a shortened, 25 day period.

In particular, according to Polish VAT law, taxpayers are able to claim VAT refunds within 25 days of filing the VAT return (normally 60 days) provided that “all purchase invoices from which VAT is to be deducted are fully settled”.

According to the SAC, this shortened VAT refund period may apply only if the liabilities were settled in cash or via bank transfer. In particular, it will not be possible to apply for such refund if any of the liabilities were settled in any other form (such as the netting of liabilities).

The judgment confirms the practice of the authorities in this respect, which do not agree refunds within 25 days for taxpayers who settle their liabilities via netting.

## Portugal

### **Waiving VAT exemption on medical services rendered by private companies**

The Tax Arbitrage Court has ruled that private companies rendering VAT exempt medical services, as per article 132(1)(b) of the Principal VAT Directive, are allowed to waive such VAT exemption (and apply the 5% VAT reduced rate), irrespective of whether or not they render such services in a hospital environment. The exemption for hospital and medical care services applies to taxpayers that supply their medical services in hospitals or in establishments of a similar nature, such as centers for medical treatment or diagnosis and other establishments of a similar nature.

The decision is in line with the concepts analyzed in the Court of Justice of the European Union cases *Kügler* (C-141/00) and *De Fruytier* (C-334/14), and may have an impact on other medical service providers aiming to waive the VAT exemption (in order to recover the input VAT incurred, for example, in capex investments).

### **VAT exemption on negotiation of tourist use rights over immovable property**

The Tax Arbitrage Court has ruled that the intermediation fee charged by independent sellers of tourist use rights over immovable property or part thereof for more than 20 years is VAT exempt under article 135(1)(f) of the Principal VAT Directive.

The decision is in line with CJEU cases *CSC Financial Services* (C-235/00) and *Ludwig* (C-453/05), and may have an impact on intermediary service providers promoting the sale of tourist use rights over immovable property for more than 20 years located in Portuguese territory.

### **2016 Budget**

A new government was appointed by the President of the Portuguese Republic. It is expected that the 2016 Budget draft Law containing the usual tax measures will be presented to the Parliament during December 2015, but it is not expected to be approved and in effect before February/ March 2016.

## Russia

### **Amendment to list of technological equipment the import of which onto the territory of the Russian Federation is not subject to VAT**

Russian Federation Government Resolution No. 1282 of 28 November 2015 amended the list of technological equipment (including components and spare parts) without an analogue manufactured in the Russian Federation, the import of which onto the territory of the Russian Federation is not subject to VAT.

In particular, automated control systems for forging for the two-column hydraulic press (classification code 8537 10 100 0) is introduced into the List.

The Resolution came into effect on 10 December 2015.

### **Determining VAT base on receipt of advance payment in foreign currency under services agreement with foreign entity**

Letter of the Ministry of Finance No. 03-07-11/51456 of 7 September 2015 reported that upon the receipt of advance payment in a foreign currency, VAT is calculated according to the Central Bank of Russia exchange rate established on the date upon which the payment is received. Upon rendering the services in consideration of the received prepayment, VAT is calculated at the exchange rate established by the Central Bank of Russia on the date that the services are rendered.

### **Application of VAT to premiums (bonuses) received by buyers of non-food goods**

Letter of the Ministry of Finance No. 03-07-11/60829 of 22 October 2015 reported that premiums (bonuses) including for achieving a certain volume of purchases of non-food goods received by the buyer of the goods are not included in the buyer's VAT tax base. If the supply agreement includes elements of other agreements that provide for the rendering of services by the buyer to the seller with respect to which the seller pays premiums (bonuses), the VAT with respect to these services is applied in a general order.

### **Clarification on three year period to claim VAT credit**

Letter of the Ministry of Finance No. 03-07-11/57833 of 9 October 2015 was a reminder that the right to claim a VAT credit within three years after including the goods/ work/ services in the accounting records applies only to the input VAT stipulated by item 2 Art. 171 of the Russian Tax Code (VAT claimed for goods/ works/ service purchased in Russia and paid at customs). The three year term does not apply to other types of input VAT.

The provision is directly stipulated by item 1.1 Art. 172 of the Russian Tax Code, and this position has consistently been taken by the tax authorities (e.g., letters by the Ministry of Finance No 03-07-11/41908 of 21 July 2015 and No 03-07-11/20290 of 9 April 2015).

## **Procedure for application of VAT upon export of goods to states – members of Eurasian Economic Union upon transportation of which loss is identified higher than norms of natural loss**

Letter of the Ministry of Finance No. 03-07-13/1/64449 of 9 November 2015 clarified the procedure for applying the 0% VAT rate upon export of goods from Russia to the states – members of the Eurasian Economic Union upon transportation of which a loss is identified that is higher than norms of natural loss.

In particular:

- The 0% VAT rate is applied with respect to the value of goods for which the VAT is paid by the importer;
- With respect to goods dispatched by the Russian organization (exporter) but not taken into accounting records by the importer due to identified loss, if this loss is higher than the norms of natural loss, VAT is applied at the rate of 18% (10% depending on the goods concerned).

## **Extension of capabilities of Federal Tax Service to review information on transfer of funds between bank accounts of companies and counterparties**

The Federal Tax Service is developing an extension to the functionality of the IT system ASK-VAT-2 that allows it to review chains of creation of added value and VAT payment. In particular, this extension is related to the collection and collation of data on the movement of funds between the bank accounts of companies and counteragents, for the purpose of identifying VAT avoidance.

## **Possible amendment to VAT treatment of supplies of electronic services via Internet**

It is reported that a draft Federal Law is being developed “On making amendments to the Russian Tax Code” that envisages the application of VAT to the supply of electronic services via the Internet. The draft Law envisages, in particular, payment of VAT by companies that sell software, e-books, music, movies, and games in online shops, as well as selling advertising and rendering hosting services. Currently, such sales are not subject to Russian VAT.

The wording of the draft Law has not been officially published yet.

## **Possible amendment to procedure for determining VAT base when receiving advance payments**

It is reported that the Ministry of Finance is preparing a draft Federal Law “On the Introduction of Amendments to Chapter 21, Part 2 of the RF Tax Code (On the Procedure for Determining the Tax Base upon the Receipt of an Advanced Payment)”.

In particular, the draft Federal Law establishes that, upon the shipment of goods, completion of work or rendering of services against a partial payment previously received and included in the tax base, the tax base shall be determined as part of the value of the shipped goods, completed work or rendered services not paid by the purchaser before the date of shipment, completion or rendering.

If adopted, the Federal Law will enter into force on 1 July 2016, but no earlier than one month from the day of its official publication and no earlier than the first day of the next VAT tax period.

### **Possible amendment to documentary support for applying 0% VAT rate when exporting goods by international mail**

The Ministry of Finance is reported to have started working on a draft Federal Law “On amending Article 165 of the Russian Tax Code in terms of documentary support for applying 0% VAT on exporting goods by international mail”.

The amendment would presumably enter into effect in January 2017.

### **Possible amendment to legal regulation of state support for exports**

The Ministry of Economic Development is developing a draft Federal Law “On Support for Export in the Russian Federation”. In particular, this draft law describes functions of the state authorities and organizations providing state support for exports and establishes measures of financial and non-financial support for exports.

In particular, the draft Law provides for the right of the exporter to use the mechanism of ‘one window’ by which the exporter may obtain the required assistance in applying for the complex support that includes financial, informational, guarantee, insurance and other export support. This approach would be realized through the Russian Export Center established by Vnesheconombank.

Further, the draft Law provides for the right of exporters to take part in the formation and implementation of the state policy of export support and to consult with the state authority with respect to export issues, including in the area of foreign legislation.

If adopted, the Federal Law will enter into force 90 days from its official publication.

### **Prohibition of import of certain goods originating from Turkey**

Decree of the Russian President No. 583 of 28 November 2015 and Resolution of the Russian Government No. 1296 of 30 November 2015 prohibit from 1 January 2016 the import into Russia of several agricultural and other goods (i.e., several types of meat, fruits and vegetables, etc.) the country of origin of which is Turkey.

The Decree is effective from 28 November 2015 and the Resolution is effective from 1 December 2015.



## **Exemption from customs clearance fees for goods exempt from export customs duties exported in international postal items**

Resolution of the Russian Government No. 1205 of 7 November 2015 introduced exemption from customs clearance fees with regard to goods exempt from export customs duties exported in international postal items. The exemption from customs clearance fees applies only when goods exempt from export customs duties are declared in the customs declaration.

The Resolution is effective from 12 December 2015.

## **Amendments to Tax Code with respect to excise tax**

Federal Law No. 323-FZ of 23 November 2015 amended the Tax Code with respect to excise tax, in particular:

- A new type of excisable goods is introduced – medium distillate;
- A list of operations with medium distillate subject to excise tax is established as well as the particulars of determination of the tax base with respect to these operations;
- The procedure for issue of the certificate on registration of the organization performing operations with medium distillate is established;
- The definition of straight-run petrol is specified;
- The excise tax rates for 2016 and 2017 are specified;
- Certain changes to the procedure of application of the tax recovery upon calculation of excise tax are made.

The Federal Law will enter into effect on 23 December 2015, except the provisions with respect to which another order of entering into effect is established.

## **Sweden**

### **Guidance published on interpretation of CJEU decision in Skandia**

The tax authorities have published formal guidance on their interpretation of the Court of Justice of the European Union's decision in the Skandia case.

In summary, the guidance sets out that:

- Only Swedish establishments can be part of a Swedish VAT group;

- If a Swedish establishment (headquarters or branch) is included in a Swedish VAT group, it will be treated as a separate taxable person from all overseas establishments from a VAT perspective, regardless of whether the overseas establishments are located in another EU Member State or in a non-EU country;
- Transactions between a Swedish establishment included in a Swedish VAT group and overseas establishments (EU and non-EU) will therefore be treated as supplies for VAT purposes;
- This analysis will apply to recharges of both bought-in services and internally-generated services;
- A transaction will, however, only be taxable if a 'genuine' service is supplied and if there is a direct link between the service and the consideration received;
- Cost allocation and transfer pricing adjustments can be deemed as consideration for these supplies; and
- Cost allocation and transfer pricing adjustments, where treated as consideration for VAT purposes, can be subject to revaluation if not at an arm's length valuation.

Importantly, the guidance does not refer to circumstances involving VAT groups in other EU Member States. One interpretation is therefore that the tax authorities will disregard the existence of overseas VAT groups and only apply Skandia if there is a Swedish establishment included in a Swedish VAT group. However, without explicit guidance to this effect, care should be taken in taking such an approach and it is possible that further guidance or case law may be issued to provide greater clarity on this point.

The guidance leaves certain questions unanswered, particularly in relation to what constitutes a 'genuine' supply of services and whether or not there is a direct link between cost allocation/ transfer pricing adjustments and a genuine supply. It is likely therefore that further consultation will be required in respect of these aspects and require further guidance to be issued."

## Ukraine

### **Electric car import duty abolished**

On 25 November 2015, the Ukrainian Parliament adopted Draft Law No.1674 that abolishes import duty on electric motor cars. According to this Draft Law, a zero import duty will be applied to passenger vehicles powered solely by electric engines (CN code 8703 90 10 10), effective from the first day of the month that follows the month of publication of the Draft Law. The Draft Law has not yet been published. Passenger vehicles powered by electric engines remain subject to excise duty and VAT.

## **Changes in application of special duties**

The Interdepartmental Commission for International Trade of Ukraine has adopted the following resolutions:

- A special duty of 39.2% has been imposed on the following goods originating from the Republic of Belarus: food products (milk, butter, cheese, chocolate), alcoholic beverages, beauty products (shampoos, detergents), tires, textiles, carpets, garments, etc. The resolution comes into effect on 20 January 2016.
- A special duty of 12.12% has been imposed on motor vehicles originating from the Republic of Uzbekistan. The resolution came into effect on 6 December 2015.
- 10.41% – 17.6% countervailing duties are imposed for five years on passenger vehicles imported into Ukraine from the Russian Federation (classified in the commodity heading 8730 in the UHS). If no certificate of origin is available or it is impossible to determine the country of origin, the importation of these goods into the customs territory of Ukraine will be subject to countervailing duty of 17.66%. The resolution comes into effect on 3 January 2016.
- Antidumping duties of 5.11% – 16.33% on float plate glass (heat polished glass) imported into Ukraine and originating from the Republic of Belarus are abolished. The resolution came into effect on 30 November 2015.

## **Fodder grain veterinary certificate no longer required**

Effective from 15 December 2015, fodder grain may be transported via the seaport territories for its subsequent exportation from Ukraine without veterinary certificates. Originals of these certificates may be issued at the request of the freight owner or a duly authorized person once the fodder grain has arrived at the grain storage facility located at the seaport.

## **Limits on importation of seeds and planting material**

Effective from 4 December 2015, the maximum quantity of imported seeds and planting material during one calendar year should not exceed thirtyfold the quantity of planting material of the variety which is provided for one-year field studies for the purpose of qualification expert examination of the varieties for their fitness for use in Ukraine. In the absence of such expert examination, their importation is limited to the quantity of seeds or planting material being provided together with the application for variety.

## United Kingdom

### Upper Tribunal decision in 'dental plan' exemption case

The appeal of the tax authorities (HMRC) to the Upper Tribunal against the First-tier Tribunal's decision in the case of *DPAS Limited* has been allowed in part, and the Upper Tribunal has decided to await the outcome of the references to the Court of Justice of the European Union in the cases of *Bookit Limited* and *National Exhibition Centre Limited* before reaching a final conclusion.

The First-tier Tribunal agreed with DPAS that a reorganization of its affairs in January 2012 resulted in it making exempt supplies to the patients, rather than standard-rated supplies to the dentists, when it arranged the payment of charges for treatment, and insurance premiums (and its own fees).

However, the Upper Tribunal decided that inaction on the part of the patients when they were invited to confirm their acceptance of the revised contractual structure was insufficient to effect the change, leaving the 70% or so of patients who did not respond on the 'old' structure where standard-rated supplies were made to the dentists. The Upper Tribunal also decided that fees charged when patients joined the scheme were payment for standard-rated supplies. It refused HMRC's suggestion that it should refer the case to the CJEU, but postponed a decision on the treatment of supplies made to the 30% or so of patients who positively agreed to the change in contractual terms and those who signed up to the new structure after 1 January 2012 to await the outcome of the existing *Bookit and National Exhibition Centre* references.

### Indirect Tax in the Autumn Statement

The UK Autumn Statement contained little of note from an indirect tax standpoint. The Chancellor confirmed that the UK is seeking an amendment to EU law to permit the zero-rating of sanitary products and that, until this is secured, a new fund will support women's charities with the £15 million a year that the reduced rate of VAT on such products generates. The Government will be consulting on legislation to be included in the Finance Bill 2016 to maintain the reduced rate of VAT on energy saving materials in line with EU law. Sixth Form Colleges will be permitted to become Academies, enabling them to access the VAT refund scheme for Academies. It has been confirmed that the transitional period for electricity suppliers to apply the exemption from Climate Change Levy for renewably sourced electricity generated before 1 August 2015 will end on 31 March 2018.

## *Trade preferences*

### Ukraine

#### **Ukrainian parliament ratified Trade Facilitation Agreement**

On 4 November 2015, the Ukrainian Parliament ratified the Protocol of Amendment to the Marrakesh Agreement establishing the World Trade Organization that introduced the Trade Facilitation Agreement (TFA). However, the TFA will enter into force for Ukraine after the completion of the domestic ratification process by two-thirds of WTO members (i.e., 108 member states). As of today, the TFA has been ratified by 53 member states.

According to the Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine, the implementation of the TFA would potentially reduce trading costs by 11.8% to 17.4%, depending on the specific state. Moreover, the application of the TFA would reduce the time and cost of customs control; enhance the transparency and efficiency of operation of the state authorities; increase trade flows, national revenue and direct foreign investments; abate corruption; boost the cooperation between private and public sectors; stimulate the development of small and medium business, etc. Furthermore, it may contribute to more effective integration with the EU.

#### **Eurasian Economic Union**

##### **Provision of preliminary information on goods imported via aircraft**

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 158 of 1 December 2015 established the obligatory provision of preliminary information on goods imported via aircraft from 1 April 2017. Such preliminary information shall include information on the air vessel, the route of the vessel, the imported goods, etc.

The preliminary information shall be provided to the customs authority of the member state of the Eurasian Economic Union, on the territory of which the place of destination of the goods is situated. The preliminary information shall be provided by the carrier importing the goods via aircraft or another entity acting in the name and on behalf of this carrier.

The Decision will come into effect on 31 December 2015 and the provisions on the obligatory provision of preliminary information on goods imported via aircraft from 1 April 2017.

### **Amendments to import customs duty rate for drilling machines with drilling depth not less than 200 meters and beryllium oxide and hydroxide**

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 145 of 10 November 2015 established the import customs duty rate of 2% instead of 0% at import of drilling machines with drilling depth not less than 200 meters (classification codes: 8430 41 000 1 and 8430 49 000 1 of the Unified Commodity Nomenclature of the Eurasian Economic Union). The 2% import customs duty rate will be applied from 1 January 2017 to 31 December 2017.

Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission No. 72 of 23 November 2015 established the import customs duty rate of 0% instead of 5% with regard to beryllium oxide and hydroxide (classification code: 2825 90 200 0 of the Unified Commodity Nomenclature of the Eurasian Economic Union). The 0% import customs duty rate will be applied from 2 January 2016 to 31 December 2017.

Decision No. 145 came into effect on 12 December 2015 and Decision No. 72 will come into effect on 2 January 2016.

### **Extension of application of antidumping duty on certain steel pipes originating from Ukraine**

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 133 of 6 October 2015 extended the term of application of antidumping duty until 5 July 2016 with regard to several steel pipes classified under the heading 7304, 7305 and 7306 the country of origin of which is Ukraine

The Decision was effective from 19 November 2015.

### **Introduction of antidumping duty on truck tires and crawler bulldozers originating from China**

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 154 of 17 November 2015 introduced antidumping duty with regard to truck tires classified under the classification codes 4011 20 100 0 and 4011 20 900 0 of the Unified Commodity Nomenclature of the Eurasian Economic Union and originating from China. The antidumping duty will be applied from 18 December 2015 to 18 December 2020.

The rates of the antidumping duty vary depending on the manufacturer of the truck tires from 14.79% to 35.35% of the customs value. With respect to several truck tires indicated in the Regulation of the United Nations Economic Commission for Europe No. 54, antidumping duty is not collected.

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 148 of 10 November 2015 introduced antidumping duty with regard to crawler bulldozers classified under the classification code 8429 11 009 0 of the Unified Commodity Nomenclature of the Eurasian Economic Union and originating from China. The antidumping duty will be applied from 12 December 2015 to 12 December 2020.

The rates of the antidumping duty vary depending on the manufacturer of the truck tiers from 9.65% to 44.65% of the customs value.

Decision No. 154 will come into effect on 18 December 2015 and Decision No. 148 came into effect on 12 December 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](mailto:deloitteabogados@deloitte.es)

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

Atentamente,  
Deloitte Abogados



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

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