



**Deloitte.**

Junio 2016

## Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



# Índice de contenido

## I. Normativa

1. Directiva (UE) 2016/856 del Consejo de 25 de mayo de 2016 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo.

## II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de mayo de 2016. Asunto C-520/14 (Gemeente Borsele).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016. Asunto C-550/14 (Envirotec Denmark).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016. Asunto C-607/14 (Bookit).
4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de mayo de 2016. Nº de recurso 3165/2014.
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de mayo de 2016. Nº de recurso 2576/2014.

## III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1361-16, de 1 de abril de 2016.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1392-16, de 4 de abril de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1484-16, de 7 de abril de 2016.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1706-16, de 19 de abril de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1708-16, de 19 de abril de 2016.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1722-16, de 19 de abril de 2016.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1768-16, de 21 de abril de 2016.

8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1870-16, de 27 de abril de 2016.**

9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1889-16, de 27 de abril de 2016.**

## **IV. Country Summaries**

### Americas

#### **Puerto Rico**

The proposed VAT regime has been repealed, and the current sales and use taxation regime is to remain in place.

#### **United States**

Proper characterization of technology is important for the application of sales and use taxes.

The California Supreme Court has denied review of the *Lucent* case, and the Board of Equalization has addressed the issue of refunds.

### Asia Pacific

#### **China**

Pursuant to Circular 36, which signifies the completion of the China VAT Reform, several new regulations have been released.

There is an update on the VAT incentives to promote employment of disabled people.

#### **India**

The Model GST law has been released.

Krishi Kalyan Cess has been introduced.

The Delhi High Court has held that no service tax could be charged on composite contracts for the purchase of flats without the machinery provisions to ascertain the value of services.

The Authority for Advance Rulings has held that payment processing services are not to be classified as intermediary services for the purpose of determining the place of provision of service.

## **Japan**

The JCT increase has been delayed until 1 October 2019.

## **Kazakhstan**

A pilot project has been implemented for control (identification) labels on certain items made from natural fur.

There will be concessions and preferences for official participants in EXPO-2017.

Certificate of origin forms have been approved.

## **Singapore**

There are new procedures for amendments to a Non-Preferential Certificate of Origin(s).

## **EMEA**

### **European Union**

ECOFIN conclusions and VEG opinion on the EU Commission's VAT Action Plan.

### **Denmark**

The Court of Justice of the European Union has confirmed that reverse charge VAT accounting applied to the supply of gold bearing scrap.

### **France**

The *Conseil d'État* has delivered its judgment in a VAT case relating to the non-utilization or expiry of multiple-usage or 'carnet' cinema tickets.

The bill relating to the *économie bleue*, which aims at boosting French ports, includes a VAT measure removing the conditions to benefit from the reverse charge mechanism for import VAT for businesses established in France or in the EU.

### **Germany**

The CJEU has decided that a 'deemed' customs debt does not crystallize VAT liability activity.

There has been a CJEU judgment in a partial exemption case.

## **Greece**

The Ministry of Finance has issued guidance on the VAT treatment of services provided between establishments of same legal entity.

## **Hungary**

A draft bill proposes new VAT rates for internet access, food items and restaurant services; and a change to a reporting threshold.

The CJEU has ruled that 'not for profit' companies were carrying on an economic activity.

## **Iceland**

Changes to VAT turnover thresholds are to take effect on 1 January 2017. Other changes to VAT legislation have been proposed, but not yet approved.

## **Italy**

Official clarifications have been provided regarding the new VAT reverse charge mechanism for supplies of game consoles, tablet PCs and laptops.

The reduced 10% VAT rate for marina resorts will now apply.

Official guidelines have been issued regarding the MOSS.

There are updates in light of the Union Customs Code and on certain customs penalties.

## **Netherlands**

The CJEU has agreed that analysis by the customs authorities is not always binding for tariff classification.

## **Malta**

Guidelines regarding the VAT treatment of aircraft leasing have been published.

## **Poland**

The CJEU has issued a ruling on VAT treatment on liquidation of a business activity. The CJEU has been asked to rule on the VAT rates applying to certain food products.

The requirement to transfer VAT registers (in the JPK format) on a regular, monthly basis along with the VAT return has now been officially implemented.

## **Portugal**

Simplified measures were announced with an impact on tax matters.

There is a VAT rate change for certain supplies of meals.

## **Russia**

The law on subjecting e-services to VAT has been approved.

There are amendments to the procedure of VAT recovery for operations subject to 0% VAT.

There has been an extension to the application period for the 0% VAT rate for the services of railway suburban passenger transport.

A VAT exemption has been introduced for operations of waste paper supply.

The list of foods prohibited for import into Russia has been amended.

There have been clarifications by the Plenum of the Russian Supreme Court on several questions of the application of customs legislation.

## **South Africa**

Safeguarding measures on frozen potato chips have expired.

## **Spain**

New electronic certificates are being issued for tax purposes.

VAT refunds can be made to SEPA bank accounts, but VAT payments cannot be made from SEPA bank accounts.

## **United Kingdom**

The UK has voted in favor of leaving the European Union.

The CJEU has decided against the taxpayers in the 'payment processing' VAT exemption cases.

The tax authorities have published a consultation document on the meaning of 'taxable disposal' for Landfill Tax purposes.

There are new bank details for payments to the tax authorities.

The Union Customs Code will lead to many practical changes for importers.

# Eurasian Economic Union

## **Eurasian Economic Union**

The list of goods imported with exemption from import customs duty has been amended.

A Resolution has approved the list of goods subject to import customs duties in accordance with the Free Trade Treaty between EEU member countries and Vietnam, and values for those goods.

There are a number of non-tariff regulation issues.

The import customs duty rate for certain goods has been lowered in the framework of Russia's WTO obligations.

Antidumping duty has been introduced on ferrosilicon manganese originating from Ukraine.

Antidumping duty on certain steel tubes originating from Ukraine has been extended until 1 June 2021.

## I. Normativa

1. **Directiva (UE) 2016/856 del Consejo de 25 de mayo de 2016 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo.**

Esta Directiva modifica la Directiva 2006/112/CE, del IVA, para incluir una ampliación, desde 1 de enero de 2016 hasta el día 31 de diciembre de 2017, de la obligación de respetar un nivel mínimo del tipo impositivo normal del IVA, que actualmente es del 15%.

## II. Jurisprudencia

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de mayo de 2016. Asunto C-520/14, Gemeente Borsele**

*Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, apartado 1, letra c), y 9, apartado 1 — Sujetos pasivos — Actividades económicas — Concepto — Transporte escolar*

El Ayuntamiento de Borsele organiza, mediante la contratación de empresas de transporte, el transporte escolar de los alumnos que cumplan los requisitos para acogerse al mismo. Cerca de una tercera parte de los padres de aquellos alumnos abonó aportaciones, cuyo importe total fue el equivalente al 3% de la cantidad abonada por el Ayuntamiento para financiar el servicio de transporte escolar. La diferencia fue asumida por dicho Ayuntamiento con cargo a fondos públicos.

El Ayuntamiento de Borsele sostuvo ante las autoridades tributarias que es sujeto pasivo del IVA por la prestación de servicios de transporte escolar a cambio del pago de una aportación económica y que tiene, por ello, derecho a deducir de dicho pago el IVA que le facturan los transportistas. Dicha reclamación fue desestimada con base en el argumento de que el Ayuntamiento no prestaba servicios a título oneroso y, por tanto, no realizaba actividades económicas.

De acuerdo con lo anterior, se plantea al Tribunal si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que una corporación territorial que preste servicios de transporte escolar en las condiciones controvertidas en el asunto principal actúa en condición de sujeto pasivo y está, así pues, sujeta al IVA.

Señala en primer lugar el Tribunal que la entrega, por parte de un tercio de los padres de alumnos usuarios del transporte, de una aportación al transporte escolar, permite considerar que el Ayuntamiento de Borsele actuó, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, en una prestación de servicios a título oneroso, con independencia de que se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste. No obstante, continúa señalando el TJUE que la existencia de una



prestación de servicios realizada a título oneroso no basta para declarar que, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, exista una actividad económica.

Considera el Tribunal que en un caso como el controvertido en el litigio principal, una diferencia de tal importancia entre los gastos de funcionamiento del servicio de transporte y los importes percibidos por los servicios prestados tiende a sugerir que la aportación de los padres debe asimilarse más a un canon que a una remuneración propiamente dicha.

De tal asimetría se deriva, a juicio del TJUE, que no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada, no quedando de manifiesto que la relación entre el servicio de transporte prestado por el Ayuntamiento de Borsele y el contravalor que deben pagar los padres sea de carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de ese servicio y para calificar, por tanto, dicho servicio, de actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016. Asunto C-550/14, Envirotec Denmark ApS**

*Directiva 2006/112/CE — Inversión del sujeto pasivo — Artículo 198, apartado 2 — Oro sin elaborar y productos semielaborados de oro — Concepto — Artículo 199, apartado 1, letra d), y anexo VI — Material usado, residuos y desechos — Lingotes derivados de la fundición de diferentes objetos y desechos, que están destinados a que de ellos pueda extraerse oro y cuyo oro es de una pureza superior a 325 milésimas*

La petición de decisión prejudicial que da origen a esta sentencia plantea al TJUE determinar si el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, relativo a la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el caso de entregas de oro sin elaborar, productos semielaborados de oro de pureza superior a 325 milésimas o una entrega de oro de inversión, debe aplicarse respecto de una entrega de lingotes que están compuestos por una aleación tosca y aleatoria que es resultado de fundir desechos y distintos objetos metálicos que contienen oro y por otros metales, materiales y sustancias y que, según el lingote de que se trate, tienen un contenido de oro de entre 500 y 600 milésimas.

De forma indirecta, se plantea el Tribunal la relación existente entre dicho artículo y el artículo 199 apartado 1, letra d), de la misma Directiva, el cual faculta a los Estados miembros para instaurar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo respecto las entregas de material usado, desechos y residuos enumerados en el anexo VI de dicha Directiva y que, sin embargo, en el momento en que tiene lugar el litigio principal no estaba previsto en la legislación danesa.

Señala en primer lugar el TJUE tras un breve análisis del tenor literal del artículo 198 apartado 2, que de dicho tenor no basta por sí mismo para dilucidar si los bienes de las características de los lingotes controvertidos en el asunto principal están comprendidos en su ámbito de aplicación y, si es así, en qué condiciones lo están.

Del mismo modo, basándose en el tenor literal del artículo 199 apartado 1, letra d), y los distintos apartados del anexo VI de la Directiva de IVA, no cabe descartar que los bienes de las características de los lingotes controvertidos en el asunto principal puedan estar comprendidos en el ámbito de aplicación de la disposición anterior, por tratarse de lingotes derivados de la fundición de distintos residuos no férricos, desechos y materiales usados y de materiales reciclables consistentes en dichos metales.

No obstante, toda vez que, a juicio del TJUE, no hay nada que indique que los mecanismos de inversión del sujeto pasivo establecido en ambos artículos sean excluyentes, es necesario atender al contexto en el que se sitúa el artículo 198 apartado 2 de la Directiva del IVA.

Señala el Tribunal a este respecto que, habida cuenta del objetivo principal que persigue el legislador de la Unión, el grado de pureza del oro del bien en cuestión resulta decisivo a la hora de dilucidar si una entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, que, por tanto, no son productos acabados, está o no comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA.

Así, concluye el TJUE que dicho artículo resulta efectivamente de aplicación a los lingotes como los controvertidos en el litigio principal, cuyo contenido en oro es de entre 500 y 600 milésimas, y por tanto, superior a las 325 milésimas establecidas en tal precepto.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016. Asunto C-607/14, Bookit Ltd.**

*Exención — Artículo 135, apartado 1, letra d) — Operaciones relativas a los pagos y giros — Concepto — Compra de entradas de cine por teléfono o en Internet — Pago mediante tarjeta de débito o tarjeta de crédito — Servicios denominados “de gestión de pagos mediante tarjeta”*

Se plantea al TJUE en esta sentencia si el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA que allí se establece es aplicable a un servicio denominado «de gestión de pago mediante tarjetas» como el debatido en el litigio principal, llevado a cabo por un sujeto pasivo, prestador de ese servicio, cuando alguien compra, a través de ese

prestador, una entrada de cine que éste vende en nombre y por cuenta de otra entidad, tanto si la persona paga con tarjeta de débito como si lo hace con tarjeta de crédito.

El citado servicio de gestión del pago mediante tarjeta al que se refiere la resolución de remisión consta, en primer lugar, de la obtención, por parte del prestador del servicio, ante el comprador, de los datos de la tarjeta de débito o crédito que dicho comprador desea utilizar y de la transmisión de esos datos, por ese prestador, a su banco adquirente, el cual los transmite al banco emisor. Asimismo -una vez que el banco emisor, después de recibir los datos, ha confirmado al banco adquirente, mediante la transmisión a éste de un código de autorización, la validez de la tarjeta y la disponibilidad de los fondos necesarios- el servicio consta de la recepción de dicho código por ese prestador, a través de su banco adquirente, lo que le autoriza a realizar la venta. Finalmente, consta de la retransmisión por este prestador a su banco adquirente, al final del día, de un fichero de liquidación que recapitula el conjunto de las ventas efectivamente realizadas durante la jornada e incluye los datos pertinentes sobre las tarjetas de pago utilizadas, incluidos los códigos de autorización, a efectos de su retransmisión, por parte del banco adquirente, a los diferentes bancos emisores interesados, que realizan entonces los pagos o las transferencias a dicho banco adquirente, el cual a su vez transfiere los fondos de que se trate a la cuenta de dicho prestador de servicios.

Señala el TJUE que en un caso como el controvertido en el litigio principal, sólo la exención establecida en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA en favor de las «operaciones [...] relativas a [...] pagos [y] giros» puede ser relevante para el asunto principal.

A este respecto, recuerda el Tribunal que, para ser calificados como operación relativa a las transferencias a efectos del citado precepto, los servicios en cuestión deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tiene por objeto cumplir las funciones específicas y esenciales de una transferencia y, por lo tanto, que tiene el efecto de transmitir los fondos e implicar modificaciones jurídicas y financieras. A este respecto, debe distinguirse el servicio exento a efectos de la Directiva IVA de la realización de una mera prestación material o técnica. En este sentido, es necesario examinar especialmente el alcance de la responsabilidad del prestador de servicios y, en particular, si esta responsabilidad se limita a los aspectos técnicos o si se extiende a los elementos específicos y esenciales de las operaciones.

Señala respecto al litigio principal el Tribunal que un servicio de gestión de pagos mediante tarjeta, como el que es objeto del litigio principal, tiene como consecuencia la ejecución de un pago o una transferencia, y dicho servicio puede ser contemplado como imprescindible para esa ejecución, teniendo en cuenta que, como se desprende de la resolución de remisión, es la transmisión del fichero de

liquidación al final del día, por parte del prestador de ese servicio a su banco adquirente, lo que inicia el proceso de pago o de transferencia de los importes de que se trata de los bancos emisores a dicho banco adquirente y, finalmente, a la cuenta de ese prestador, y que sólo se ejecutan efectivamente los pagos o las transferencias cuyos datos necesarios se recogen en el citado fichero.

No obstante, en primer lugar, puesto que el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA debe ser objeto de interpretación restrictiva, señala el TJUE que el mero hecho de que un servicio sea imprescindible para realizar una operación exenta no permite deducir que disfrute de la exención.

En segundo lugar, considera el Tribunal que ni la obtención por el prestador del servicio, ante el comprador, de los datos relativos a la tarjeta de pago que éste desea utilizar, ni su transmisión por dicho prestador a su banco adquirente, ni la recepción, por ese prestador, del código de autorización facilitado por el banco emisor, ni siquiera la retransmisión por ese prestador, al final de la jornada, de un fichero de liquidación que recoge, en particular, los códigos de autorización relativos a las ventas realizadas pueden, aislada o conjuntamente, tener la consideración de función específica y esencial de una operación de pago o de transferencia en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra d) de la Directiva IVA.

En tercer lugar, no se desprende de la resolución de remisión, a juicio del Tribunal, que el prestador de ese servicio asuma responsabilidades respecto a la realización de las transformaciones jurídicas y económicas que caracterizan la existencia de una operación de transferencia o pago exenta a efectos del artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA y, por lo tanto, respecto a las funciones específicas y esenciales del proceso de transferencia de los fondos que se produce entre los bancos emisores y el banco adquirente, y acto seguido entre el banco adquirente y la cuenta de ese prestador. En particular, si el prestador de un servicio de gestión de tarjetas, como indica Bookit en sus observaciones escritas, puede comprometerse con su comprador y, en definitiva, con la entidad por cuya cuenta realiza la venta, a la correcta realización de esa venta y del servicio de gestión de pagos mediante la tarjeta correspondiente y, por lo tanto, a la ejecución satisfactoria de ese servicio, esta responsabilidad no implica que el prestador responda también de realizar las modificaciones jurídicas y económicas que caracterizan una operación de pago o transferencia exenta.

Por tanto, concluye el Tribunal afirmando la exención prevista en el citado artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA para las operaciones relativas a los pagos y giros no es aplicable a un servicio denominado «de gestión de pagos mediante tarjeta de débito o de crédito», como el que es objeto del litigio principal.

#### **4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de mayo de 2016. N° recurso 3165/2014**

*Arrendamiento de edificación – Cambio de actividad – Autoconsumo – Principio de neutralidad*

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa esencialmente sobre la existencia o no de un supuesto de autoconsumo interno de bienes por cambio de afectación de bienes corporales (en este caso, una promoción de viviendas de VPP) de un sector diferenciado a otro de actividad.

El supuesto de hecho es, a grandes rasgos, el siguiente: una sociedad mercantil realiza una promoción inmobiliaria de viviendas de VPP para su venta pero, ante la situación del mercado, comienza a alquilarlas mediante contratos de arrendamiento sin opción de compra, si bien anteriormente suscribe un acuerdo de opción de compra con otra entidad mercantil por un plazo de 5 años a precio cero, entidad esta última que estaría en la órbita de la empresa que gestionará los arrendamientos de las viviendas.

Con estos hechos, la Administración tributaria había considerado la existencia de una operación de autoconsumo interno de bienes, al entender que se había producido un cambio de afectación del edificio de viviendas de un sector diferenciado de actividad (promoción de viviendas para su venta) a otro (arrendamiento de viviendas). Posición que no fue seguida por la Audiencia Nacional, quien entendió que, de acuerdo con una valoración conjunta de todas las pruebas aportadas, no cabría considerar que se hubiera producido un cambio de actividad de la sociedad mercantil promotora, ya que debiera entenderse que la actividad de arrendamiento de viviendas tenía un carácter “meramente instrumental” ya que el objetivo principal mantenido por dicha sociedad era la de la venta de los inmuebles.

El Tribunal Supremo, por su parte, comienza afirmando que, en líneas generales, la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas constituyen, de acuerdo con la Ley del IVA, dos sectores diferenciados de actividad, y por lo tanto, que en el caso de que se produzca un cambio de afectación del bien inmueble desde el sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento se produciría el hecho imponible del autoconsumo, provocando a su vez un cambio en el derecho a la deducción de las cuotas inicialmente soportadas.

No obstante, el Alto Tribunal desestima finalmente el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, al entender que los medios de prueba utilizados por el Tribunal de instancia y el ejercicio de presunciones judiciales no deben calificarse de ilógicos, por lo que la conclusión adoptada por la Audiencia Nacional, en la medida en que no es arbitraria, no puede ser sustituida por una nueva valoración de las pruebas por parte del Tribunal Supremo.

## **5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de mayo de 2016. N° recurso 2576/2014**

*Cálculo denominador prorrateado – Habitualidad y/o accesoriedad de las operaciones realizadas con filiales – Sectores diferenciados*

La cuestión planteada en el presente recurso de casación consiste en determinar, por un lado, si las operaciones financieras realizadas por parte de la entidad recurrente tienen la calificación de habituales o no y por ende suponen una limitación al derecho a la deducción del IVA soportado por la misma y; por otro lado, si las transmisiones de sus filiales suponen o no la cesión de una unidad económica autónoma a efectos del IVA.

En relación con el primero de los motivos, la Administración Tributaria y la sentencia previa de la Audiencia Nacional consideraron que la parte recurrente había venido efectuando actividades en dos sectores claramente diferenciados: uno relativo a una actividad financiera que incluía la adquisición y transmisión de participaciones así como la concesión de préstamos y otro relativo a una actividad de dirección y coordinación (servicios no financieros) a sus filiales.

En este sentido, el Tribunal Supremo trae a colación lo dispuesto en el artículo 104.Tres.3º de la Ley del IVA, el cual determina qué elementos deben incorporarse tanto al numerador como al denominador de la prorrateo general, indicando expresamente que no ha de computarse ni en el numerador ni en el denominador de la prorrateo el importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En esta línea, el Tribunal Supremo considera que las operaciones de cartera llevadas a cabo por la recurrente deben considerarse como actividad habitual de la misma. En este sentido, y tal y como puso de manifiesto la Administración Tributaria en el procedimiento seguido, el Tribunal recuerda que su conclusión viene determinado por dos hechos: i) por un lado, que la realización de dichas operaciones es consecuencia del objeto social de la entidad recurrente y ii) que aun cuando no fuera así, la reiterada doctrina del TJUE (e.g. asunto C-306/1994 Régie Dauphinoise) caracteriza la nota de accesoriedad desde una perspectiva excluyente, toda vez que incluye entre las operaciones que no caben ser calificadas como accesorias a aquéllas que supongan la prolongación, directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa.

A este respecto, de acuerdo con la consideración del Tribunal, la entidad recurrente realiza una actividad de dirección y coordinación dentro del holding del que es cabecera y es en ese contexto en el que las operaciones de compraventa de participaciones están estrechamente unidas a aquélla y constituyen una prolongación directa y permanente de la misma, sin que pueda equipararse, por tanto, a la actuación de un inversor privado.

Adicionalmente a lo anterior, el Tribunal Supremo considera que tampoco puede admitirse el argumento empleado por la recurrente para excluir el importe del cálculo de la prorrata por el hecho del escaso empleo de bienes o servicios -por los que se soportó IVA- destinados a la actividad financiera. A estos efectos, el Alto Tribunal analiza las cuotas soportadas en la actividad financiera, las soportadas por la actividad de prestación de servicios de gestión de filiales y las soportadas correspondientes a los inputs comunes de ambas actividades.

Por lo tanto, en lo que se refiere al primer punto, el Tribunal Supremo considera que en la medida en la que las actividades realizadas por la consideradas como habituales, han de formar parte del denominador de la prorrata a efectos del IVA.

Por último, en lo que se refiere al segundo motivo de casación expuesto por la entidad recurrente, esto es, la consideración o no como una transmisión global de patrimonio empresarial de ciertas cesiones efectuadas, el Tribunal Supremo viene a señalar que, en la medida en la que no se está discutiendo sobre una incorrecta calificación técnica en la instancia previa sobre la misma, sino de una falta de prueba al respecto, el cauce no es el apropiado y que, por lo tanto, no puede conocer de la pretensión casacional.

### **III. Doctrina Administrativa**

#### **1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1361-16 de 1 de abril de 2016**

*Necesidad de uno o varios números de identificación fiscal para la operativa de la consultante, sujeción de las operaciones prestadas por la sucursal a la matriz y régimen de deducción aplicables*

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

*La entidad consultante tiene su oficina central en Bélgica desde donde centraliza la fabricación y ventas de sus productos. Las operaciones en territorio de aplicación del Impuesto se realizan como entidad no establecida a través de un almacén logístico que le presta servicios de almacenamiento y distribución.*

*Asimismo, ha creado una sucursal en territorio de aplicación para prestar servicios de tecnologías de la información que serán sufragados por su matriz belga.*

En la presente contestación, comienza la DGT recordando que el simple hecho de que la empresa belga coloque los productos de su propiedad en los almacenes gestionados por un operador logístico, no implica necesariamente que dicha empresa posea un establecimiento permanente y, en consecuencia, esté establecida en territorio de aplicación del Impuesto. Para considerar dicho establecimiento, deberá disponer del almacén como propietaria o arrendataria del mismo.

Por consiguiente, no se considerará la existencia de un establecimiento permanente cuando, como ocurre en el caso planteado, la consultante se limite a recibir un servicio de depósito de bienes y, en su caso, servicios de envío de mercancía por parte del operador logístico.

Dicho lo anterior, la consideración como entidad no establecida de la consultante debe entenderse sin perjuicio de que dicha entidad disponga en el territorio de aplicación del Impuesto de un establecimiento permanente, siempre que este establecimiento permanente no intervenga en las entregas de bienes realizadas por la matriz.

Por lo tanto, en el caso objeto de la consulta, siempre que la entidad belga desarrolle en el territorio de aplicación del impuesto la actividad de servicios de tecnologías de la información a través de su establecimiento permanente, y se traten de actividades claramente diferenciables y de gestión separada que las realizadas por la matriz, deberá disponer de dos NIF. Un NIF como entidad no residente que desarrolla por sí misma la actividad de venta que comenzará con la letra “N” y otro NIF para identificar el establecimiento permanente a través del cual desarrolla la actividad de servicios de tecnologías de la información que irá encabezado por la letra “W”.

En conexión con lo anterior, señala el Centro Directivo que el NIF consignado en las facturas deberá corresponder con el asignado a la entidad no establecida (“N”) o con el de su establecimiento permanente (“W”) dependiendo si este último interviene o no en la operación que se facture. En todo caso, siempre que en la factura aparezca el NIF del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o prestación de servicios.

Finalmente, en relación con el procedimiento a utilizar para deducir las cuotas de IVA por parte de la entidad belga no residente o por su EP, indica la DGT que ambos tendrían que utilizar el mecanismo contemplado en los artículos 115 y 116 de la Ley del IVA ya que, aun disponiendo la entidad belga de un NIF como no establecido, viene realizando operaciones de importación por las que se convierte en sujeto pasivo del Impuesto y, por ende, debe utilizar dicho mecanismo y no aquel definido para recuperar el IVA por entidades no establecidas en territorio de aplicación del Impuesto.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1392-16, de 4 de abril de 2016**

*Sistema de diferimiento del IVA a la importación previsto en el artículo 167.Dos de la Ley del IVA*

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



*El consultante es un agente de aduanas que efectúa los trámites necesarios para la importación de mercancías en el territorio de aplicación del Impuesto para un cliente establecido en Irlanda.*

En la presente consulta se analiza la posibilidad de que el cliente de la consultante, una entidad establecida en Irlanda, se acoja al sistema de diferimiento del IVA a la importación que prevé la Ley del IVA en su artículo 167.Dos.

Respecto a la liquidación del Impuesto devengado con ocasión de la realización del hecho imponible importación, el citado artículo establece que se atenderá a lo dispuesto en la legislación aduanera para los derechos arancelarios. Así, la recaudación y el ingreso correspondiente se efectuarán en la forma que se determine reglamentariamente, donde se establecerán los requisitos exigibles a los sujetos pasivos para que puedan incluir en un momento posterior las cuotas soportadas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Por su parte, el desarrollo reglamentario a estos efectos se encuentra regulado en el artículo 74 del Reglamento del IVA, donde se establece la posibilidad para aquellos sujetos pasivos que actúen en calidad de empresario o profesional y cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural, de incluir la cuota liquidada por la Aduana en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación. En tal caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del citado reglamento, debiendo esta opción ejercerse por su parte al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efectos.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que el artículo 119 de la Ley del IVA prevé un régimen especial de devolución del Impuesto soportado en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, para aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero si en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, que les eximirá de la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas por el IVA, siempre que:

- (i) no hayan realizado en el mismo operaciones sujetas al IVA distintas de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivo del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con los números 2º, 3º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de la Ley del IVA, y prestaciones de servicios de transporte y sus servicios accesorios que se encuentren exentos en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la citada ley, y

- (ii) que no sean destinatarios de entregas de bienes y prestaciones de servicio respecto de las cuales tengan la condición de sujetos pasivos en virtud de lo establecido en los números 2º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

De conformidad con lo anterior, concluye la DGT a estos efectos que el cliente irlandés de la consultante podrá aplicar el mecanismo de diferimiento previsto en el artículo 167.Dos de la Ley del IVA para el pago del Impuesto devengado con ocasión de las importaciones que realiza, con independencia de que no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que realicen alguna de las operaciones por las que quede excluido del régimen de devolución del Impuesto regulado en el artículo 119 de la Ley del IVA antes mencionado, o en general, siempre que deba presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas de referencia, teniendo en cuenta que deberán cumplirse para su correcta aplicación, además, todos aquellos requisitos exigidos a estos efectos.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1484-16, de 07 de abril de 2016**

*Repercusión de las cuotas contenidas en facturas rectificativas así como derecho a deducción de las mismas*

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

*El consultante es una persona física, sujeto pasivo del Impuesto, que recibe de un proveedor unas facturas rectificativas en las que se repercuten unas cuotas no repercutidas en las facturas originales, algunas de ellas expedidas hace más de 4 años. El proveedor ha sido objeto de un procedimiento de comprobación por parte de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

En primer lugar, se remite la DGT al artículo 88 de la Ley del IVA español, donde se dispone que el sujeto pasivo deberá repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquel para el que se realice la operación gravada estando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en dicha Ley.

Por otro lado, y en particular respecto a la rectificación de las cuotas impositivas inicialmente repercutidas, se remite de igual forma este Centro Directivo al artículo 89 de la citada Ley del IVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las mismas cuando su importe se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las causas que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la misma, dan lugar a la modificación de la base imponible del Impuesto.

Establece el citado artículo que dicha rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás causas mencionadas, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron aquellas circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible del Impuesto. Interesa aquí aclarar que lo anterior resulta también de aplicación cuando no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la correspondiente factura.

No obstante lo anterior, el artículo mencionado establece que no procederá la rectificación de las cuotas repercutidas, entre otros casos, cuando sea la Administración Tributaria quien ponga de manifiesto a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Respecto al momento en que los sujetos pasivos deben proceder a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, alude este Centro Directivo a las contestaciones vinculantes correspondientes a las consultas de 22 de abril de 2008 y numero V0830-08, que dispone que, en lo que respecta al momento en que debe efectuarse la rectificación de las cuotas indebidamente repercutidas, tal momento se entiende producido cuando el sujeto pasivo tiene constancia del criterio aplicable al caso cuya tributación se cuestiona.

Asimismo, respecto al plazo de cuatro años para efectuar dicha rectificación, alude la DGT a las contestaciones vinculantes a las consultas de 12 de marzo de 2012 y numero V0541-12, donde se establece que para el cómputo de dicho plazo no se tendrá en cuenta el periodo de tiempo transcurrido desde el inicio de las actuaciones de comprobación hasta la firmeza del acto administrativo que regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo.

Aplicando todo lo aquí dispuesto al supuesto planteado en el escrito de consulta, señala la DGT las conclusiones que se exponen a continuación:

- (i) Para que proceda la repercusión de referencia mediante factura rectificativa se requiere que el proveedor de la consultante hubiera expedido una factura que documentara originalmente las operaciones en cuestión.
- (ii) Es necesario que la rectificación se haya efectuado por el proveedor del consultante en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas, siempre que no hubieran transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto. En el caso que aquí nos ocupa, este momento tiene lugar desde el conocimiento de la firmeza del acto administrativo por el que se regulariza la situación tributaria del proveedor.

- (iii) Se deberá tener en cuenta que en la medida en que la rectificación de las cuotas del Impuesto deriva de una actuación tributaria, será necesario que quede debidamente acreditado que el proveedor no participaba en un fraude, o que sabía o debería haber sabido que no realizaba una operación que formaba parte del mismo.

Por último, respecto a la deducción de las cuotas que le han sido repercutidas a la consultante, señala la DGT que estas serán deducibles con los límites y en las condiciones que se establecen en el Título VIII de la Ley del IVA.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1706-16, de 19 de abril de 2016**

*Base imponible – Modificación – Créditos incobrables*

En esta contestación la DGT se ha pronunciado acerca de las circunstancias que deben concurrir para considerar el crédito como incobrable así como el plazo que hay que tener en cuenta para iniciar el proceso para devolución de las cuotas que han sido repercutidas e ingresadas, en el siguiente supuesto de hecho:

*El consultante es un profesional de la abogacía que expidió una factura repercutiendo el impuesto como consecuencia de la provisión de un servicio de asistencia jurídica a una sociedad que se encuentra inmersa en un proceso de concurso de acreedores en fase de liquidación. El crédito del que es titular el consultante ha sido calificado como crédito contra la masa si bien, dado el escaso importe de la masa activa del concursado, es muy probable que no llegue a cobrarse la factura pendiente de pago.*

En primer lugar, señala la DGT que el artículo 80.Tres de la Ley del IVA establece que se podrá reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.

Asimismo, la DGT trae a colación otro supuesto de modificación de la base imponible, recogido en el artículo 80.Cuatro de la Ley de IVA el cual señala que la base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

Adicionalmente, la DGT toma en consideración el artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el cual establece que:

*“1. Constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa.*

*2. Tendrán la consideración de créditos contra la masa los siguientes:*

(...)

5.º Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, incluyendo los créditos laborales, comprendidas en ellos las indemnizaciones de despido o extinción de los contratos de trabajo, así como los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, hasta que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, o declare la conclusión de concurso.

Los créditos por indemnizaciones derivadas de extinciones colectivas de contratos de trabajo ordenados por el juez del concurso se entenderán comunicados y reconocidos por la propia resolución que los apruebe, sea cual sea el momento.

En consecuencia con lo anterior, en primer lugar debe señalarse que, en la medida en que el crédito de la consultante ha sido calificado en el procedimiento concursal como crédito contra la masa, debe entenderse, como así reiteradamente lo ha hecho este Centro Directivo (V2770-13), que el devengo de dicha prestación de servicios ha tenido lugar con posterioridad al auto de declaración de concurso del cliente del consultante por lo que éste podrá modificar la base imponible, en su caso, en virtud del apartado Cuatro del artículo 80 de la Ley del IVA.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 24 del Reglamento de IVA la modificación habrá de documentarse en cualquier caso mediante la emisión de una factura rectificativa en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento de facturación.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”.

El consultante debe haber instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial o mediante requerimiento notarial al deudor. A este respecto, resulta necesario discernir si el reconocimiento del crédito efectuado en el seno de un procedimiento concursal puede surtir los efectos de la reclamación judicial para el titular de un crédito contra la masa.

Así, cuando un sujeto pasivo sea titular de un crédito contra la masa y comunique el mismo a la administración concursal, tal y como ocurre en el supuesto planteado, debe entenderse cumplido el requisito de la reclamación judicial del crédito para la modificación de la base imponible correspondiente a los créditos incobrables a los efectos de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1708-16, de 19 de abril de 2016**

### *Base imponible – Indemnización*

En esta contestación la DGT se ha pronunciado acerca de la sujeción al IVA del pago de la indemnización, en el siguiente supuesto de hecho:

*La sociedad consultante, junto con otras sociedades dedicadas a actividades de marketing, eran partícipes en una sociedad que tenía suscrito un acuerdo con Correos y Telégrafos por el que obtenía bonificaciones en adquisiciones de franqueo en función del volumen de compra.*

*En diciembre de 1999, Correos y Telégrafos dejó de aplicar a la sociedad dichas bonificaciones por entender incumplido un requisito. La sociedad (en la cual participa la consultante) inició actuaciones judiciales que han culminado en la condena a Correos y Telégrafos al pago de una indemnización por daños y perjuicios a la sociedad litigante (la participada por la consultante).*

*Dicha sociedad ha satisfecho a la consultante, previo pacto, una parte de la indemnización obtenida.*

La DGT dilucida, en primer lugar, la calificación de la operación en cuanto a su sujeción al IVA. 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, el artículo 5.dos de la citada Ley dispone que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La DGT continúa su análisis señalando que el artículo 78.Uno de la Ley del IVA establece que la base imponible del IVA estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al Impuesto procedente del destinatario o de terceras personas.

No obstante lo anterior, el propio apartado tres número 1º, del citado artículo establece que no se incluirán en la base imponible "las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el párrafo anterior.

Dicho esto, la DGT señala que para determinar si existe una indemnización a los efectos del IVA, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto.

En este sentido la DGT, en base a determinados criterios fijados por el TJUE (C-215/94; C-384/95), señala que en el caso objeto de consulta, la cantidad abonada a la entidad litigante por el organismo público es en concepto de indemnización por lucro cesante y por los daños y perjuicios causados como consecuencia de la denegación del derecho a disfrutar de una bonificación por volumen de compra. Por tanto, parece que no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA efectuada por la litigante para dicho organismo público.

En consecuencia de lo anterior, la DGT concluye que dichos importes tienen la consideración de indemnización a efectos del IVA y no forman parte de la base imponible.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1722-16, de 19 de abril de 2016**

*Servicios de asesoramiento inversión de fondos – Servicios de ejecución de órdenes de inversión – Accesoriedad – Exención financiera*

Mediante la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento correcto a efectos del IVA de los servicios de naturaleza financiera prestados por la consultante, sobre la base del siguiente supuesto de hecho:

*“Una entidad financiera presta servicios asesoramiento en la inversión en fondos de inversión así como servicios de recepción, transmisión y ejecución de órdenes relativas a inversión en instituciones de inversión colectiva.”*

En primer lugar, la DGT se plantea si el servicio de asesoramiento en la inversión en fondos de inversión puede ser considerado independiente del servicio de recepción, transmisión y ejecución de órdenes de los clientes teniendo en cuenta que ambos se regulan en contratos separados y que la decisión de ejecutar las órdenes recae exclusivamente en el cliente.

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en concreto caso C-44/11, Deutsche Bank AG, a pesar de que los dos servicios cuestionados por su propia naturaleza no son tan indivisibles que no se puedan ofrecer de forma independiente, la DGT entiende que ambos servicios carecen de utilidad e forma totalmente aislada. Así, considera que es difícil decidir la mejor opción de compra, venta o retención de títulos-valores si no se ejecutase dicha decisión. Por su parte, efectuar (u omitir, según proceda) ventas y compras de estos títulos-valores sin un proceso de decisión racional e informado sería puramente aleatorio.

En este sentido, concluye que la decisión de comprar o vender, o de no hacerlo, está tan íntimamente relacionada con la acción u omisión asesorada que ambas se confunden en un mismo servicio cuando, como en el supuesto planteado en el escrito de consulta, sea prestado por un mismo empresario o profesional.

En relación con la posible aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA, dicho Centro directivo considera que los servicios de asesoramiento de inversiones, junto con la ejecución del mismo, en las condiciones señaladas, no quedan exentos del IVA, debiéndose repercutir el Impuesto por la prestación de tales servicios.

Por último, en el supuesto de hecho de la consulta se apuntaba que la consultante tiene previsto retroceder al cliente final la comisión abonada por el fondo de inversión por la comercialización del mismo y se plantea si, en tal caso, reduciría la base imponible del servicio prestado. A este respecto, la DGT señala que dicha minoración de la base imponible tendrá la consideración de descuento y supondrá la modificación de la base imponible en el caso en que se efectúe con posterioridad al devengo de la prestación del servicio.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1768-16, de 21 de abril de 2016**

*Uso efectivo – Servicios de publicidad en aplicaciones informáticas*

En la presente consulta, la DGT analiza la tributación a efectos del IVA de la prestación de un servicio de publicidad en aplicaciones informáticas a una entidad no residente en la Unión Europea, a partir del siguiente supuesto de hecho:

*“El consultante manifiesta que desarrolla una actividad dada de alta en el epígrafe 845 de la sección 1ª de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, consistente en la prestación de servicios de publicidad en aplicaciones informáticas desarrolladas a través de internet.”*

De acuerdo con la información facilitada por la consultante, la DGT parte de la base que el servicio prestado objeto de análisis en un servicio de publicidad, con independencia de que se realice sobre aplicaciones informáticas en internet.

En consecuencia, los servicios objeto de consulta no estarán sujetos al IVA al ser su destinatario un empresario o profesional actuando como tal, que no dispone en el TIVA-ES, ni la sede de su actividad económica, ni un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual.

No obstante lo anterior, la DGT analiza la posible aplicación de la llamada regla del uso efectivo, establecida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, a partir de la verificación del cumplimiento de cada uno de los requisitos necesarios para aplicar la misma.



En este sentido, dicho Centro Directivo viene a ratificar la reciente doctrina expresada en las últimas contestaciones vinculantes y pone de manifiesto la necesidad de que el servicio de publicidad sea utilizado por el destinatario, (en este caso, la empresa israelí) en la realización de operaciones llevadas a cabo en el TIVA-ES para poder aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1870-16, de 21 de abril de 2016**

*Modificación de la Base Imponible – Requisito de presentación de una reclamación judicial al deudor*

En la presente consulta, la DGT, tras replicar el artículo 80 de la Ley del IVA, analiza si se puede entender cumplido el requisito previsto en el artículo 80, apartado cuatro, letra A) de la Ley del IVA relativo a la instancia del cobro "mediante reclamación judicial al deudor", cuando se interpone una demanda de concurso necesario contra el deudor.

En este sentido, la DGT sobre la base de los argumentos expuestos en el informe de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Hacienda de fecha 7 de abril de 2016, concluye que la solicitud de declaración de concurso necesario por parte de un acreedor no puede ser considerada por sí misma reclamación judicial a los efectos del cumplimiento del citado requisito.

De acuerdo con lo anterior, precisa la DGT que la pretensión que se ejercita en la pertinente reclamación no va dirigida a instar el cobro del crédito adeudado, sino, únicamente, a la declaración de concurso del deudor, no pudiéndose entonces entender como cumplido el referido requisito.

## **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1889-16, de 27 de abril de 2016**

*Deducibilidad del IVA – Demanda de impago por venta de participaciones*

Mediante la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible deducción a efectos del IVA de las cuotas del IVA soportadas por la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

*“La sociedad consultante A tiene como objeto social la gestión de inversiones mobiliarias e inmobiliarias, la prestación de servicios de asesoría financiera y la gestión de inversiones y otras actividades empresariales relacionadas con la anterior. La consultante vendió el 65 por ciento de las participaciones en el capital social de una sociedad filial B que recibía servicios de la matriz incluso después de la venta.*

*El comprador de las participaciones fue demandado por impago por A que tuvo que contratar los servicios jurídicos de un abogado para interponer una demanda por impago de cantidades por la venta de un paquete de participaciones en otra sociedad.”*

Con el objeto de analizar la posible deducción del IVA soportado, la DGT divide un análisis en dos etapas, una primera consistente en determinar si las operaciones financieras pueden considerarse como actividad financiera, y en caso afirmativo una segunda etapa focalizada a determinar si las operaciones financieras pueden considerarse como actividad empresarial no habitual o accesoria de acuerdo con la Directiva del IVA.

En relación con la primera etapa, tras exponer diversos pronunciamientos del TJUE, la DGT recuerda que para la consideración de determinadas operaciones financieras como actividad empresarial, es necesario que las mismas se realicen conforme a objetivos empresariales o con una finalidad comercial, en especial rentabilizar los capitales invertidos.

Entendiéndose por objetivos comerciales la existencia de un conjunto de medios humanos y logísticos, permanentes y organizados, superiores a los medios propios utilizados por un inversor privado.

Concluye la DGT en relación con esta primera etapa, que a tenor de los breves hechos descritos en la consulta, parece entenderse que la venta de un paquete de participaciones debe incluirse dentro del ámbito del Impuesto.

Sentado lo anterior, la Dirección examina si dichas operaciones financieras tienen la consideración de accesorias o no habituales a efectos de su inclusión en el porcentaje de prorrata.

En definitiva, la cuestión se circunscribe a examinar si la venta de una participación financiera de una sociedad filial constituye una actividad empresarial habitual o, si se trata de una operación marginal que no debe computarse en el porcentaje de prorrata general.

Tras analizar la jurisprudencia del TJUE en relación con la accesoriedad, señala la DGT que, en el presente supuesto, las operaciones de venta de una participación de una filial es una operación sujeta y exenta del IVA que ha de considerarse no habitual o accesoria en la medida en que sólo suponga una utilización muy limitada de bienes o derechos por los que se debe pagar el Impuesto y no se realice de forma continuada en el tiempo.

Concluye la DGT que, cumpliéndose los requisitos expuestos, la operación financiera no se incluiría para determinar la prorrata de deducción aplicable.

## IV. Country Summaries

### Americas

#### Puerto Rico

##### **VAT regime repealed via legislative override of Governor's veto – Current sales and use taxation regime will remain intact**

New law (Puerto Rico Act 54-2016) repealed in its entirety Subtitle DD of the 2011 Puerto Rico Internal Revenue Code, which contained the provisions of Puerto Rico's VAT regime that was scheduled take effect beginning on 1 June 2016.

Accordingly, Puerto Rico will no longer be transitioning from its current sales and use taxation (SUT) regime to a VAT regime beginning on 1 June 2016. Instead, Puerto Rico's current SUT regime will remain in place.

#### United States

##### **What am I selling? Properly characterizing technology**

Technology companies that have developed new and unique products and services need to describe them in ways that customers can understand. Often, the companies describe their products using general terms and phrases, such as software as a service (SaaS), cloud computing solutions, or Internet of things. While these terms and phrases may be more recognizable when marketing, they also may oversimplify the functionality of the electronically delivered products, resulting in many companies misunderstanding their underlying state or local sales and use tax obligations. Technology companies face the challenge of how to characterize their products using antiquated sales and use tax concepts adopted long before the digital revolution.

The changing marketplace has led to a fundamental change in the analysis of the tax consequences concerning sales and use taxation, particularly in the realm of digital products, that does not fit neatly into historical sales and use tax statutes. While many states have directly addressed the taxability of remotely assessed software, most states have not outlined a framework to analyze electronically delivered services that uses software in the provision of those services.

For more information, see this edition of **Inside Deloitte**, which discusses the application of sales and use taxes to emerging technology, arguing that proper characterization is important for vendors analyzing potential obligations and offering approaches for those characterizations.

## California: California Supreme Court denies review of Lucent, BOE addresses refunds

On 20 January 2016, the California Supreme Court denied the California State Board of Equalization's (BOE) petition for review of *Lucent Technologies, Inc. v. Board of Equalization*, a California Court of Appeals ruling involving the sales and use tax treatment of switch-specific software programs.

In response to the California Supreme Court's denial of review, Randy Ferris, Chief Counsel of the California State BOE, issued a Chief Counsel Memorandum (Chief Counsel Memo) discussing the following topics:

1. The BOE's interpretation of the holdings set forth in *Nortel* and *Lucent*, as well as their application under three different scenarios;
2. The BOE Legal Department's recommended approach to implementing the *Lucent* holding; and
3. The BOE's potential approach to addressing the California sales and use tax treatment for embedded and pre-loaded software under *Lucent*.

Moreover, during a BOE meeting held on 30 March 2016, the BOE heard oral testimony from the BOE Legal Department Staff regarding the BOE Legal Department's recommended approach to implementing the *Lucent* holding (BOE Meeting).

## Asia Pacific

### China

Pursuant to Circular 36, which signifies the completion of the China VAT Reform, several new regulations have been released.

### **New rule on VAT exemption for export of services released**

The State Administration of Taxation (SAT) issued the new regulation in Bulletin [2016] No. 29 on 1 May 2016. Bulletin 29 supersedes Bulletin 49.

### **Highlights of Bulletin 29**

Bulletin 29 sets out 20 categories of service scope (which were specified under Circular 36, such as construction services for projects located outside of China and business support services) that are potentially eligible for VAT exemption treatment. As per the previous regulation, generally, the following requirements should be satisfied to support an exemption:

- The Chinese service provider must enter into a written contract with the service recipient; and
- All service fees must be collected from overseas.

It is worth noting that Bulletin 29 elaborated, for certain service categories, on the application of the ‘fully consumed’ requirement (a new concept first introduced under Circular 36, which restricts the application of exemption and zero rating where the service is actually provided to a domestic recipient but contracts are structured to a service recipient outside of China). For further details we refer to the **March 2016 edition of this newsletter**.

Whilst Bulletin 29 does not materially change the process and procedures to be followed for applying the exempt treatment (i.e. a registration process should be completed before a taxpayer could self-claim the exemption on monthly VAT returns), Bulletin 29 emphasized the taxpayer's responsibility to inform the in-charge tax bureau if the facts and circumstances of the contract previously registered has changed.

### Regulations issued to clarify technical details

During May 2016, SAT continued to issue regulations to clarify certain industry or technical issues – the new regulations are summarized in the two tables below. Table 1 lists the new regulations that impact the VAT treatment of supplies, whilst table 2 lists changes that will impact on administrative matters.

**Table 1**

Circulars	Title	Affected Sectors	Key Content
Caishui [2016] No. 46	Notice to Further Clarify Policies Concerning the Financial Services Industry in the Rollout of the VAT Reform	Financial services	<p>Further clarification on two categories of exempt interest income as stipulated in Circular 36, specifically:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pledging repo, referring to the short term financial business between the two parties of the transaction by pledging the bond or other financial product.</li> <li>• Holding policy bond. Policy bond refers to the bond issued by development or policy FI.</li> </ul>
Caishui [2016] No. 47	Notice to Further Clarify VAT Reform Policies for Labor Dispatch Services and Input VAT Credit of Highway Toll Charges and Others	Human resources	<p>Circular 27 provides guidance on how to calculate the taxable base for the supply of labour dispatching services and human resource outsourcing services. Taxpayers may deduct certain reimbursed payments including salaries, social insurance and housing accumulation fund from the total proceeds as the basis to calculate VAT under a 5% VAT collection rate (meaning this is using the simplified taxing method whereby the supplier is not able to claim input VAT credit but can enjoy a lower rate of VAT). Taxpayers may issue a VAT general invoice for the fee collected from the service recipient for the above-mentioned ‘deduction items’ but the issuance of a VAT special invoice is prohibited.</p>

Circulars	Title	Affected Sectors	Key Content
Caishui [2016] No. 60	Supplementary Notice on Policies and Administration Issues for Construction Fee for Cultural Undertakings after the VAT Reform	Entertainment	<p>Circular 60 provides the calculation formula for the Construction Fee for Cultural Undertaking (i.e. a surcharge levied on the indirect tax due for businesses engaged in entertainment and advertising services which was introduced in 1997) after the VAT Reform, i.e.</p> <p>CFCU = (VAT inclusive price + additional fee) *3%</p>
Caishui [2016] No. 68	Notice to Further Clarify the VAT Reform Policies Concerning Reinsurance, Immovable Property Leasing and Education with Non-academic Qualifications	Financial services Education Business support services	<p>Key updates for Circular 68 include</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Reinsurance services provided by Chinese reinsurers which are 'fully consumed outside China' by overseas reinsurers should be exempted from VAT</li> <li>Circular 36 sets out that a life insurance policy, with a term of more than one year, is exempted. Consequently, reinsurance of a life insurance policy with a term of more than one year should also be exempted from VAT. Allow payment of VAT under the simplified taxation method at the 3% collection rate for supply of non-academic education services.</li> <li>The VAT treatment provision of security and protection services can be determined by reference to labor dispatching services (i.e. Cir 47).</li> </ul>

**Table 2**

Topic	Circulars	Key Changes
Amendments to the VAT filing returns	<p>Bulletin [2016] No. 27</p> <p>Bulletin [2016] No. 30</p>	Amendment to the VAT filing returns and guidance to complete the returns.
New VAT revenue sharing scheme for local/ central government	Guofa [2016] No. 26	The State Council lays out a new revenue sharing scheme (i.e. 50/50) between local and central government to compensate the revenue loss due to the abolishment of Business Tax (previously, the full revenue from Business Tax is retained at the local level. For VAT, the central government is entitled to 75% of the VAT collected whilst the local government receives the remaining 25%).
Improve the functions of the Search Platform of VAT Invoices	SAT Bulletin [2016] No. 32	Improvement to the Golden Tax Machine's system functionality to facilitate the e search of input VAT verification process.

## Updates on VAT incentives to promote employment of disabled people

SAT issued Bulletin [2016] No. 33 and Caishui [2016] No. 52 which set out the requirements for qualified taxpayers that employ disabled people to apply for VAT refunds based on the number of disabled people hired.

India

### **Model GST law released**

The Model Goods and Services Tax Law was placed on the website of the Ministry of Finance on 14 June 2016. The Deloitte India alert on this development is available here: **Good and Services Tax Alert: Be in the know.**

The draft law provides for the broad architecture under the new regime, including provisions related to the definition of supply, levy and collection of Central GST, State GST, Integrated GST, input tax credit, exemptions, refunds, compliance requirements, transitional provisions, etc.

### **Introduction of Krishi Kalyan Cess (KKC)**

With effect from 1 June 2016, the Government has introduced the levy of KKC on services provided. Various notifications and circulars have been issued in this regard.

The salient features of these notifications and circulars are as follows:

- KKC also applies where service tax is required to be paid under the reverse charge mechanism;
- KKC shall not be levied on those services which are exempt from payment of service tax by way of a notification or any special orders. Also, the benefit of abatement on the value of services on which service tax is levied in the case of specified services shall also be available for payment of KKC;
- Rebate has been allowed of KKC paid on input services used in relation to the export of services;
- Refund has been allowed of KKC paid on specified input services used for the authorized operations of Special Economic Zones (SEZ);
- CENVAT credit of KKC paid on input services is available to service providers who can use the same for payment of KKC only.

### **No service tax on composite contracts for purchase of flats without machinery provisions to ascertain value of services**

In a petition before the Delhi High Court challenging the levy of service tax on consideration paid by flat buyers to a builder/promoter/developer for acquiring a flat in a complex which is under construction, the High Court observed that a contract between a buyer and a builder in development and sale of a complex is a composite one. The arrangement is not for procurement of services simplicitor.

Thus, while the Parliament had legislative competence to tax the element of service involved in a composite contract, the levy itself would fail if the legislation does not provide for a mechanism to ascertain the value of the service component which is subject to levy.

Thus, it held that no service tax could be charged in respect of composite contracts in the absence of specific machinery provisions for ascertaining the service component of an agreement.

### **Payment processing services provided on own account by Indian company to foreign company not 'intermediary' services for purpose of determining place of provision of service**

The question before the Authority for Advance Rulings in this case was whether the place of provision of payment processing services by the applicant is outside India as per the provisions of The Place of Provision of Service Rules, 2012.

The applicants had entered into an agreement with a foreign company located in the USA, which was engaged in providing domain name registration and web hosting services. As per the agreement, the applicant is to provide payment processing services to the foreign company in cases where the foreign company is to receive payments from its Indian customers.

The tax authorities contended that the service provided by the applicant is of collecting the money from customers on behalf of the foreign entity, and hence appear to be covered under 'intermediary services' for which the place of provision of services is the location of the service provider.

The Authority for Advance Rulings held that the payment processing services provided by the applicant to the foreign company were on its own account. The applicant was not concerned with the domain name registration and the web hosting services provided by the foreign entity to its customers in India. Besides, the applicant has also charged a fixed percentage of mark-up on the operating costs incurred for providing the services. Thus, the same shall be classified as 'Business Support Service'. Furthermore, the definition of 'intermediary' does not include a person who provides the main service on his own account as in the present case.

Hence, the services shall not be classified as intermediary services for the purpose of determining the place of provision of service.



## Japan

### **Consumption tax increase delayed until 2019**

On 1 June 2016, Prime Minister Abe announced his decision to delay an increase in Japanese Consumption Tax (JCT) for 30 months to 1 October 2019. The JCT increase to 10% was initially planned on 1 October 2015, as part of the two-stage JCT increase from 5% to 8%, and then to 10%.

After the first increase to 8% on 1 April 2014 resulted in an economic downturn, Prime Minister Abe postponed the second increase for 18 months until 1 April 2017. At the same time, he removed from the law the 'economic conditions' clause stipulating the Government's discretion to delay or cancel a JCT rate rise base on prevailing economic conditions. However, as it turned out, the JCT increase to 10% was postponed for a second time to avoid a further weakening of consumer spending.

The implementation of a reduced JCT rate of 8% as well as the related changes in invoicing requirements, which were set for 1 April 2017, are also likely to be delayed until 1 October 2019.

## Kazakhstan

### **Natural fur product labelling**

Law № 466-V dated 29 February 2016 has ratified an agreement to implement a pilot project in 2015-2016 for control (identification) labels on 'items of clothing, clothing accessories and other items made from natural fur'. The Law was published on 2 March 2016.

The agreement extends to business relations stemming from the turnover of 'items of clothing, clothing accessories and other items made from natural fur' that are not subject to control labelling, and to legal entities and individuals registered as individual entrepreneurs handling and/or using the goods in question in business operations.

Goods in the list that have been imported into the Eurasian Economic Union (EEU) and/or that were manufactured in EEU member countries should be labelled.

Goods included in the list may be labelled outside of the EEU.

According to the agreement, goods in the list may not be purchased, stored, used, transported or sold without control (identification) labels.

The full agreement text can be found on the official Eurasian Economic Commission (EEC) website and EEU legal website.

## **Concessions and preferences for official participants in EXPO-2017**

Law № 467-V dated 1 March 2016 has ratified an agreement between the Kazakhstan Government and the International Exhibitions Office on concessions and preferences for official participants in EXPO-2017 in Astana.

The agreement consists of three chapters and provides the following concessions and preferences:

An exemption from all taxes and charges for section commissar offices and employees;

- An exemption from customs payments for section commissar offices;
- Free annual multi-entry visas for all country section staff, including for their family members;
- Preferences for section commissar member family members and their employees;
- Official participants' driving licenses issued in UN countries will be recognized in Kazakhstan.

According to the agreement, foreign goods used to organize and hold the exhibition and imported by a commissar office for official use are declared exempt from customs duties and taxes, and non-tariff and technical regulation, which means they are registered under special customs procedures.

Imported goods are subject to sanitary, veterinary and phytosanitary inspections, and other related measures in accordance with EEU law.

Goods exempt from import duties and taxes and imported exempt from non-tariff and technical regulation may not be used for commercial activities, sold or otherwise disposed of.

The full agreement text can be found on the official EEC website and EEU legal website.

The concessions and preferences provided under this agreement are in force from 1 March 2016 until 31 December 2017, except for the customs concessions and preferences referred to in article 12 of the agreement, which are in force from 1 March 2016 until 9 March 2018.

### **Certificate of origin forms**

Order of Acting Minister for Investment and Development № 6 dated 9 January 2015 has approved the following certificate of origin forms:

1. Certificate of origin form 'CT-1'

2. Certificate of origin form 'A' in English
3. Certificate of origin form 'Original'
4. Certificate of origin form 'CT-2'
5. Certificate of origin form 'CT-KZ'.

The full document text can be found in official sources.

The Order enters into force at the end of 10 calendar days from its official publication, which was 17 March 2016.

Singapore

### **New procedures for amendments to Non-Preferential Certificate of Origin(s)**

With effect from 20 June 2016, any amendments to be made to an approved Non-Preferential Certificate of Origin (CO) shall be made via an online amendment or re-application of the CO in TradeNet®.

Exporters or their Declaring Agent(s) will have to ensure that the correct message type for re-application is declared and that the previous CO number and reason for cancellation is clearly specified under the 'Traders Remarks' field. Endorsements of manual amendments of the CO are accepted by Singapore Customs on a case-by-case basis.

The original CO must be returned to Singapore Customs for cancellation within one week of the online amendment or re-application.

## **EMEA**

European Union

### **ECOFIN conclusions and VEG opinion on the EU Commission's VAT Action Plan**

At its 25 May 2016 meeting, the EU's Council of Finance Ministers (ECOFIN) adopted conclusions on measures to reduce VAT fraud and to reduce compliance burdens for micro-SMEs, and supported the proposed change from the origin principle to the destination principle and the intention of the Commission to present a proposal for increased flexibility for Member States, so that they could benefit from the existing reduced and zero rates in other Member States; see **Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud**.

Separately, the Commission's VAT Expert Group has adopted an **Opinion on the VAT Action Plan**. Among other things, the Opinion calls on Member States, the Commission and businesses to make effective use of existing measures to tackle VAT fraud in the short term, and to work together in order to create a robust, fair and efficient destination based definitive system for the Single European VAT Area.

Denmark

### **CJEU confirms that reverse charge VAT accounting applied to supply of gold bearing scrap**

The Court of Justice of the European Union has delivered its decision in the case of *Envirotec Denmark ApS*. The case arose from an attempt by Envirotec to reclaim input VAT on the purchase of ingots made up of a fusion of scrap gold and other materials. It appears that Envirotec paid VAT to the supplier when it bought the material, but that the supplier went into liquidation before accounting for output tax on the supply. The tax authorities took the view that Envirotec should not have paid the VAT to the supplier but was liable to account for the output tax on the transaction under the reverse charge rules. The Østre Landsret (Eastern Regional Court) referred questions to the CJEU to see if EU law permitted the application of the reverse charge to materials of the type involved in the case.

Advocate General Juliane Kokott suggested that the CJEU should find that EU law allows Member States to apply the reverse charge to scrap of the type involved in the case and this view has been followed by the Court. Accordingly, Envirotec was liable for output VAT under the Danish reverse charge rules, despite having paid the tax (wrongly) to its supplier.

France

### **Conseil d'État rules in VAT case on non-utilization or expiry of multiple-usage or 'carnet' cinema tickets**

The *Conseil d'État* has delivered its judgment in a VAT case relating to the non-utilization or expiry of multiple-usage or 'carnet' cinema tickets (*MK2, Conseil d'État*, n°373591 (15 April 2016)).

The *Conseil d'État* has held that the service received in exchange for the price paid for a carnet (booklet) of cinema tickets, or a card valid for multiple showings, comprised the right for the customer to benefit from the execution of the obligations resulting from the contract concluded with the cinema operator, irrespective of whether the customer took advantage of that right.

As a result, the amounts retained by the cinema operator in the event of the non-utilization or expiry of such tickets must be viewed as the consideration for a supply of services subject to VAT, rather than as compensation falling outside the scope of VAT.

The taxable event arises when the customer, in attending the showings to which he is entitled, benefits from the agreed service, or, if this does not happen, at the time when the tickets or cards expire.

VAT is due when payment is received, provided that all of the elements relevant to the taxable event (in other words, the service), are known at the time of payment.

The *Conseil d'État* applied the principles recently established by the Court of Justice of the European Union concerning the VAT treatment of unused, non-refundable airline tickets (see *Air France-KLM* and *Hop!-Brit Air*, joined cases C-250/14, C-289/14).

### **Import VAT and reverse charge mechanism – current legislative evolutions**

The bill relating to the *économie bleue*, which aims at boosting French ports, includes one measure concerning VAT. This measure removes the conditions that must be met to benefit from the reverse charge mechanism for the import VAT option for businesses established in France or in the EU.

As from 1 January 2015, the reverse charge procedure for import VAT **is an option** that may be chosen when submitting a declaration to the customs authorities so as to simplify two steps of the former procedure: the customs authorities calculate the import VAT but do not collect it; traders pay the import VAT due on imported goods via their VAT returns.

Until the bill relating to the *économie bleue* enters into force (it has been recently adopted by the French Parliament but not yet published as law), this procedure is open to taxable persons who customs-clear their goods through a single national clearance procedure (PDU – *procédure simplifiée de dédouanement avec domiciliation unique*).

The bill amends the conditions to benefit from this scheme for EU businesses. EU companies and non-EU companies will have two different treatments:

- Companies established in the EU would be able to account for VAT under the reverse charge mechanism by making an option for this regime. (There is no need to meet any particular conditions beyond the making of the option itself. In particular, it will no longer be necessary to use the PDU.)
- For companies not established in the EU, the existing regime will continue to apply, as the law will not make any changes in this respect.

The Government has recently proposed, in a second (new) bill, several changes to the abovementioned regime concerning EU business, notably the re-establishment of conditions to benefit from the optional regime, unless the business has AEO status. As regards non-EU businesses, under the second bill, such businesses will continue to be

able to opt for the reverse charge regime. However, in order to do so, they will need to appoint a customs representative with AEO status. This bill is currently being debated by the French Parliament and the final version may well differ from the current provisions.

## Germany

### **CJEU decides that ‘deemed’ customs debt does not crystallize VAT liability activity**

The Court of Justice of the European Union has delivered its judgment in the joined cases of *Eurogate Distribution GmbH* and *DHL Hub Leipzig GmbH*. The cases concerned claims by the tax authorities that ‘technical’ failures to comply with customs formalities resulted in a VAT liability as well as a customs debt.

The CJEU decided that, despite the fact that the failures to comply with the terms of the customs regimes that the goods were under meant that customs debts were incurred in relation to them, that did not mean that there was an ‘import’ for VAT purposes. On the facts of the two cases, it decided that there was no ‘import’ for VAT purposes and it follows that Eurogate and DHL were not liable for the import VAT claimed by the tax authorities.

### **CJEU judgment in partial exemption case**

The CJEU has delivered its judgment in the partial exemption case of *Wolfgang und Dr Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, which concerned the calculation of deductible input tax incurred in relation to a ‘mixed use’ building that was the subject of taxable and exempt supplies. The taxpayer sought to use a values based apportionment while the tax authorities argued that an apportionment based on the areas of the building that were the subject of taxable and exempt letting produced a more accurate attribution.

The CJEU confirmed that Member States are not required to impose a ‘direct attribution’ step in a partial exemption calculation where it would be ‘difficult’ to perform such an attribution, albeit the Court seemed to think that it would often be fairly easy to attribute costs to the taxable and exempt use parts of a building. It went on to confirm that, if the calculation method changes during the period that the initial input tax deduction is open for adjustment (e.g. in the context of an annual or capital goods scheme adjustment), the substitute method (and not the one used to calculate the initial deduction) should be used to compute the adjustment. It also confirmed that changes in calculation methods of the sort at the heart of the case do not contravene the EU law principles of legal certainty and legitimate expectation.

## Greece

### **VAT treatment of services provided between establishments of same legal entity**

The VAT department of the Ministry of Finance has issued guidance (Decision ΔΕΕΦΑ 1067167 ΕΞ 2016/25.4.16) which provides that services provided between establishments of the same legal entity, i.e. by a head office to a branch and vice versa, fall outside the scope of VAT. The guidance has its basis in the decision issued by the Court of Justice of the European Union in the *CFE* case (C-210/04).

According to the Court's rationale, the branch must not operate independently; if this was the case no legal relationship would exist with the head office and VAT would apply. Based on the CJEU decision, it is necessary to look at whether the branch bears its own business risks and whether it depends on the head office in determining whether the branch operates as an independent person and thus can have a legal relationship with the head office.

There are some questions as to whether the guidance issued by the Ministry suggests that the tax authorities not impose VAT on every transaction (or only on administrative services) between a head office and a branch. It also needs to be clarified whether a different rule should apply where the head office or the branch is established in a third country, and whether the supplier of the services preserves the right to deduct input VAT.

## Hungary

### **New VAT rates introduced for internet access, food items and restaurant services and a change in reporting thresholds**

Parliament recently accepted an Act that modifies certain VAT rates. Currently, the standard VAT rate is 27%, with reduced rates of 5% and 18%.

The Act introduces an 18% VAT rate for internet access services as of 1 January 2017. The VAT Act will refer to the definition of internet access services set forth in an EU regulation. According to this, internet access services are publicly available, electronic communication services that provide access to the internet, and in principle to all the end-points thereof, irrespective of the network technology and terminal equipment used by end-users.

In addition to the above, based on the Act, a 5% VAT rate will apply to certain essential food items (milk, egg, poultry), and an 18% VAT rate to restaurant services as of 1 January 2017. Subsequently, the VAT rate of restaurant services will be reduced to 5% as of 1 January 2018.

The Act also introduces a new threshold for the purposes of reporting invoices in the Domestic Sales and Purchase Listing (DSPL). As of 1 July 2017, domestic invoices where the VAT charged exceeds HUF 100,000 (approx. EUR 320) will be required to be included in the DSPL. The current threshold for DSPL reporting is HUF 1,000,000 (approx. EUR 3,200). As of this date, a new electronic real-time data reporting obligation is foreseen for invoices exceeding the same threshold. The exact rules for this electronic reporting are yet to be detailed. As an additional change, after 1 January 2017, invoices exceeding this threshold should indicate the VAT number of the customer.

The draft is currently pending the signature of the President, which is required for the changes to become official.

### **CJEU rules that ‘not for profit’ companies were carrying on an economic activity**

The Court of Justice of the European Union has gone straight to judgment in the case of *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.* and *Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.*, which concerned the recovery of VAT on the cost of the construction and operation of a water disposal system. The project was largely funded by national and EU aid and the two ‘not for profit’ companies involved planned to charge only ‘modest’ fees for the use of the system. The tax authorities decided that the companies were not carrying on an ‘economic activity’ and rejected the VAT claims made by them.

The CJEU disagreed. It decided that the construction and operation of the works amounted to ‘economic activity’. It also commented that “... the fact that the price paid for an economic transaction is higher or lower than the cost price, and, therefore, higher or lower than the open market value, is irrelevant for the purpose of establishing whether it was a transaction effected for consideration ...”. It was left to the Kúria (the Supreme Court) to determine whether there were any factors that broke the link between the charges made and the use of the system, and whether the transaction at issue in the case is a wholly artificial arrangement which does not reflect economic reality and was set up with the sole aim of obtaining a tax advantage.

Iceland

### **Amendments to VAT legislation**

Changes to VAT turnover thresholds take effect on 1 January 2017. Various other changes to VAT legislation have been proposed but not yet approved.

On 1 June 2016, Parliament approved the following changes to the VAT legislation that are to take effect on 1 January 2017:

- The turnover threshold for taxable sales was increased from ISK 1,000,000 to ISK 2,000,000. This means that those who sell taxable goods or services to the value of ISK 2,000,000 or less in each 12 month period are exempt from VAT tax liability.



- The turnover threshold for settlement periods exceeding two months was increased from ISK 3,000,000 to ISK 4,000,000.

On 25 May 2016, the Minister of Finance and Economic Affairs presented a draft bill to Parliament that contains measures to combat tax evasion with respect to ownership of entities in low-tax jurisdictions. The draft bill, which was prepared in response to the so-called 'Panama Papers', would introduce substantial restrictions on the ability of Iceland residents to engage in transactions with parties in low-tax jurisdictions and expand the powers of the tax authorities to obtain information on such transactions.

The bill would introduce the following changes to Iceland's VAT legislation:

- Extension of the period in which the tax authorities can issue a reassessment of tax on income or assets located in a low-tax jurisdiction from six to ten years;
- Extension of the statute of limitations from six to ten years for the tax authorities to impose penalties on persons for incorrect or misleading information on any significant issues relating to VAT or withholding tax with regards to assets in low-tax jurisdictions.

## Italy

### **Clarifications regarding new VAT reverse charge for supplies of game consoles, tablet PCs and laptops**

In Circular letter n° 21/E, dated 25 May 2016, the tax authorities provided some further clarifications regarding the new reverse charge mechanism (applicable from 2 May 2016 until 31 December 2016), including the following:

- For suppliers, it has been clarified that the new reverse charge does not apply to supplies of game consoles, tablet PCs, laptops and integrated circuit devices carried out by 'retail traders' (and generally made to final users);
- For customers, it has been clarified that, for supplies to foreign companies (not established in Italy and without a permanent establishment in Italy), customers must apply for VAT registration in Italy;
- With respect to goods, it has been clarified that the specific commodity codes (9504 50 50 for game consoles and 8471 30 00 for tablet PCs and laptops) together with the technical features and commercial quality shall be taken into account for a proper identification of the goods subject to reverse charge.

## Reduced 10% VAT rate for marina resorts

The central and regional authorities (during a conference held on 9 June 2016) have jointly agreed the conditions that must be met for marina resorts to qualify as open-air accommodation facilities. Therefore, the reduced 10% VAT rate now applies to marina resorts in all the regions of Italy.

This cooperation between the central and the regional authorities successfully overcomes the challenges of the Constitutional Court, which declared as unconstitutional the recent law provision (applying the 10% VAT rate to marina resorts) because of the breach of the principle of 'sincere cooperation' between the central and regional authorities. (For further information, please refer to decision n° 21/2016, discussed in the **March 2016 edition of this Newsletter**.)

## MOSS

In Circular Letter n° 22/E, dated 26 May 2016, the tax authorities focused on the MOSS regime, to provide some official guidelines regarding the territoriality rules that apply to supplies of telecommunications and broadcasting services.

Furthermore, the tax authorities provided some significant clarifications regarding:

- Invoicing obligations in terms of possible exonerations;
- Penalties for MOSS non-compliance (failure to register and late registration, incomplete and incorrect MOSS VAT returns, non-compliance with invoicing and accounting obligations).

## UCC news

News has been published by the Customs and Monopoly Agency in the light of the Union Customs Code (UCC).

On 16 May 2016, the Agency issued specific drafting guidelines relating to customs declarations for transactions that are based on processing under customs authorizations granted before 1 May 2016 (i.e. before the entering into force of all the UCC provisions and relevant acts).

On 20 May 2016, the Agency published the Italian version of the AEO self-assessment questionnaire (i.e., which complies with the new customs provisions).

On 1 June 2016, the Agency published the format for the request for authorization to provide a comprehensive guarantee to cover the amount of import or export duty corresponding to the customs debt in respect of two or more operations, declarations or customs procedures (i.e., provided by art. 89, par. 5, of UCC).

## **Penalties update**

A legislative decree entered into force on 6 February 2016 with reference to certain criminal penalties for customs violations that are now classified as administrative.

In this respect, some clarifications, further to those issued on 3 May 2016, were published by the Customs and Monopoly Agency on 24 May, mainly relating to the relevant procedural aspects.

## **Netherlands**

### **Analysis by customs authorities not always binding for tariff classification**

The Court of Justice of the European Union agreed in the case *Oniors Bio* (case C-233/15) of 28 April 2016 that, notwithstanding contradicting indications in the samples taken by the customs authorities, the tariff classification of a mixture of oils as ‘inedible’ could be justified.

#### ***Indication of (in)edibility***

In this case, the CJEU notes that, in order to categorize the mixture of oils as ‘inedible’ and to classify it under CN subheading 1518 00 31, it is not essential that it has been irreversibly rendered unfit for use in food by targeted action during its production process. It suffices that it comes within the notion of inedible mixtures by reason of its objective characteristics and properties, as well as by reason of the intended use which results therefrom.

Information such as that provided by the producer according to which the presence in the mixture of substances harmful to human health could not be excluded, is a factor which could show that the mixture in question cannot be categorized as ‘edible’. That information is not automatically called into question by the results of an analysis of samples taken by the customs authorities which did not show the presence of noxious substances, in so far as such a presence, in the mixture of vegetable oils in question, is not certain, but only possible.

When an analysis of the customs authorities may cast doubt on the information provided by the producer, these authorities can carry out additional research and require the declarant to present other documentary evidence to confirm or disprove the accuracy of the producer’s information. In absence of such factors and additional evidence which might call into question the accuracy of the information provided by the producer, the customs authority cannot rely merely on the absence of noxious substances in the samples in order to classify the mixture in question under a CN heading covering food products.

## **Consequences**

As a result of this case, when imported goods could possibly be classified in different (sub)headings of the CN, the intended use of the goods could be a relevant criterion for the tariff classification. Deviating results of an analysis of samples taken by the customs authorities do not necessarily exclude the relevance of the intended use. It instead gives rise to further research on the accuracy of the information.

## Malta

### **Guidelines on VAT treatment of aircraft leasing published**

In April 2016, the Malta VAT authority published guidelines regarding the VAT treatment of aircraft leasing between a lessor and a lessee, where both are established in Malta and the latter is not eligible to claim input VAT in respect of the lease.

According to the guidelines, the standard VAT rate of 18% is to be applied on a specific percentage of the consideration according to the aircraft's range, representing the estimated use of the aircraft in EU airspace. The longer the range of the aircraft, the less percentage of the aircraft's use is deemed to be in EU airspace, and thus VAT is to be charged on a smaller part of the consideration. Such approach has been developed following expert technical studies.

Application of the guidelines is subject to prior approval by the VAT authority on a case-by-case basis. The guidelines are applicable to lease agreements not exceeding 60 months, where instalments are payable on a monthly basis. Further conditions may be imposed where deemed appropriate by the VAT authority.

The guidelines supersede previous aircraft leasing guidelines published in October 2012.

## Poland

### **CJEU rulings in Polish cases**

#### **VAT treatment on liquidation**

The Court of Justice of the European Union has recently issued a ruling in the Polish case of *Jan Mateusiak* concerning the VAT treatment of goods used for the purpose of a business activity (run in a certain form) that, as a result of the liquidation of the taxpayer's business activity, were transferred into private inventory.

Under Polish VAT law, such a transfer requires that all goods that are part of the enterprise and on which input VAT has been recovered, are subject to VAT upon liquidation. An issue arose as whether this treatment is correct if the deadline for any adjustments of input VAT (five years) has lapsed.

The CJEU concluded that the provisions imposing the said obligation are correct, and the fact that corrections of input VAT can no longer be made does not affect the conclusion.

### **VAT rates applicable to food products**

Also, the CJEU is to rule on the Polish VAT provisions concerning VAT rates applicable to certain food products that align the VAT rate applicable to the products with the minimum durability date.

In particular, Polish VAT law allows for application of the reduced VAT rate to certain types of products, provided their minimum durability date is less than a certain number of days, whereas similar products do not enjoy the preferential VAT rate (only on the grounds of the said durability date). This issue will now be subject to CJEU jurisprudence on whether VAT rates on similar products may be differentiated in such a way.

The ruling, should it conclude that such VAT treatment distorts competition, may open VAT overpayment proceedings. Further developments will be reported in future editions of this newsletter.

### **Update on JPK (Polish SAF-T) regulations**

The amendment to the tax law imposing the obligation to transfer VAT registers (in the JPK format) **on a regular, monthly basis along with the VAT return** has now been officially implemented – the bill was signed by the President.

As a result, all ‘large’ companies will be required to report VAT registers (in JPK format) starting from the VAT return for July 2016 within the deadline of 25 August 2016. ‘Large’ companies are those with more than 250 employees (regardless of the financial conditions) or with more than EUR 50 million of net turnover and EUR 43 million of assets (if employing less than 250 people) in at least one of the previous two fiscal years.

A similar requirement is to be implemented with respect to medium-small taxpayers as of 1 January 2017.

## **Portugal**

### **Simplified measures announced with impact on tax matters**

On 19 May 2016, the Government presented the SIMPLEX+2016 program, which provides 255 measures that intend to simplify administrative procedures, reduce bureaucracy, and make life easier for citizens and businesses.

Below is a summary of the main proposed measures related to indirect tax legislation, as well as the expected implementation date (still to be legislated):

Expected Implementation Date	Proposed Measures	Objectives
2nd Quarter 2016	Permanent inventory system	Replaces the obligation of permanent inventory by the permanent provision of accounting documentation which support stocks (such as invoices, credit and debit notes relating to purchases, sales, consignments and others).
4th Quarter 2016	Online scheduling of meetings with PTA	Makes possible the online scheduling of in-person meetings with the Portuguese Tax Authorities (PTA), avoiding the need to wait on local tax offices and allowing for more specialized assistance.
	Tax payments	Intends to implement the direct debit mechanism for the payment of taxes.
	Tax e-password in real time	The password to access the PTA's website shall be generated/provided when the tax number is created.
	Online approved exporter status	Creates an electronic form with the application intended to be filled by companies wishing to apply for the status of approved exporter for the issuance of proofs of origin, replacing the current paper form.
	Debt certificates	Simplifies the process of obtaining tax status certificates for companies that have debts which have been guaranteed.
	Tax free	Creates a simplified certification system for tax free goods that are carried by travellers who will apply for a VAT refund.
1st Quarter 2017	Electronic tax notifications for non-residents	Creates a system of electronic notifications for non-resident taxpayers, through the PTA's website, eliminating the requirement to appoint a fiscal representative.
	Current account offsets	Possible offset between taxpayers and the State, where the State is a debtor. At first, only to situations related to judicial processes in which the State has been sentenced to pay certain amounts and which do not allow any appeals.
2nd Quarter 2017	Annual Tax Return (IES)	Simplifies the filling of Annexes A and I of the Annual Tax Return (IES), by eliminating about half the boxes to fill and pre-filling a significant part of the remaining boxes with information extracted from the SAF-T PT (Standard Audit File for Tax Purposes) previously communicated to the PTA. In a second phase, the remaining Annexes will be simplified.
	VAT refunds for taxable persons established outside the territory of the Community	Enables the electronic submission of VAT refund requests and implements automatic control validation procedures.
	Vehicle tax	Simplifies the fulfilment of obligations related to vehicle tax.

Expected Implementation Date	Proposed Measures	Objectives
4th Quarter 2017	Online tax – audit procedures	Introduces the de-materialization of audit procedures. Taxpayers subject to tax audits will have access on the PTA's website to i) the information of all phases of audit procedures to which they may be subject, ii) the history of past audit procedures, as well as, iii) the relevant documentation related to these procedures
	Customs' payments	Implement the payment system (Single Document Collection for tax) in the customs area.
	Limit the foreclosure of bank account balances	Limit the foreclosure of bank account balances to the amount actually due, creating an electronic mechanism that prevents the foreclosure of the full bank account balance.

### VAT rate change for certain supplies of meals

As discussed in the **March 2016 edition of this newsletter**, under the State Budget for 2016, the intermediate VAT rate (13% in the Mainland, 12% in Madeira and 9% in Azores) will apply, as of 1 July to meals ready to eat, takeaway with or without home delivery, and to supplies of services of meals and beverages, except for alcoholic drinks, soft drinks, juices, nectars and sparkling waters or added with carbon dioxide or other substances. This will replace the application of the standard VAT rate of 23%, 22% and 18% respectively.

Further to this, the PTA has issued a ruling with its understanding of the goods and services that fall within this provision, which can be summarized as follows:

- Meals ready to eat and takeaway (with or without home delivery)

According to the PTA, this includes recently prepared dishes, ready for immediate consumption, with or without home delivery (takeaway, drive in or similar).

Food products sold in supermarkets, grocery stores and similar that are sold canned or frozen will not be considered ready to eat and, as such, they are not covered by the intermediate VAT rate. The PTA also considers that deliveries of foods made through vending machines are not covered by the intermediate VAT rate.

Furthermore, the PTA considers that beverages (water, juices, wine, etc.) shall not be considered under the scope of the referred meals and takeaways, meaning that they will be subject to the correspondent VAT rate applicable to the goods in question (e.g., mineral water not sparkling and wine are to be taxed at the intermediate VAT rate, other alcoholic drinks are to be taxed at the standard VAT rate, etc.).

- The supply of services of meals and beverages, excluding alcoholic beverages, soft drinks, juices, nectars and carbonated water or water added of other substances/catering services

The PTA considers that the concept of services of meals and beverages should follow the definition established in EU Implementing Regulation No 282/2011 (of 15 March 2011) and accordingly, the services included under the scope of this provision are “services consisting of the supply of prepared or unprepared food or beverages or both, for human consumption, accompanied by sufficient support services allowing for the immediate consumption thereof. The provision of food or beverages or both is only one component of the whole in which services shall predominate. Restaurant services are the supply of such services on the premises of the supplier, and catering services are the supply of such services off the premises of the supplier”. The tax authorities reiterates that the mere “supply of prepared or unprepared food or beverages or both, whether or not including transport but without any other support services” is excluded from the concept of “services of meals and beverages and catering”.

## Russia

### **Law on subjecting e-services to VAT approved**

It is reported that the President of Russia signed Federal Law No. 244-FZ of 3 July 2016 establishing the rules for VAT assessment on services provided electronically by foreign companies.

The law requires foreign businesses supplying electronic services (e-services) to private customers (i.e. business-to-consumer or B2C supplies) in Russia to register for VAT purposes and charge VAT at a rate of 15.25% (applied to VAT-inclusive service fees). E-services are defined as services delivered over the internet or similar electronic networks that are automated and that rely on information technologies. The list of e-services that fall within the scope of the introduced rules is extensive and includes among others the provision of the right to use software, including online games and databases, in particular, by providing remote access, as well as updates and additional functions; the provision of advertising services on the internet, including the use of web-based software and databases and the provision of advertising space on the internet; the provision of services for placing offers for the acquisition (sale) of goods, work and services and property rights on the internet.

The law establishes rules for registration and communications with the tax authorities via the taxpayer portal.

The law is to become effective on 1 January 2017, and affected foreign suppliers of e-services would be required to submit their registration applications within 30 days from the effective date.



## **Amendments to VAT recovery procedure for operations subject to 0% VAT**

It is reported that the President of Russia signed the Federal Law No. 150-FZ of 30 May 2016 “On making amendments to Chapter 21 of Part Two of the Tax Code of the Russian Federation” according to which the general procedure of input VAT recovery will be applied to export operations (excluding the export of raw goods), i.e. the input VAT related to export operations may be claimed for recovery in the tax period when the general conditions for the recovery are met (i.e. acquired goods/work/services are taken in accounting records, the VAT invoice is received).

The list of raw goods includes mineral products, products of chemical industry and related industries, timber and goods from timber, charcoal, pearls, precious metals, non-precious metals and goods from these metals. The list of classification codes of these raw goods according to the Commodity Nomenclature of Foreign Economic Activity of Eurasian Economic Union will be determined by the Government.

The amendments will come into force on 1 July 2016 and will cover the goods/work/services booked in accounting records after 1 July 2016.

## **Extension of period of application of 0% VAT rate for services of railway suburban transportation of passengers**

It is reported that the President of Russia signed Federal Law No. 173-FZ of 2 June 2016, according to which the period of application of the 0% VAT rate with respect to the services of the transportation of passengers by railway suburban transport has been extended until 31 December 2017.

## **Introduction of exemption from VAT for operations of waste paper supply**

It is reported that the President of Russia signed Federal Law No. 174-FZ of 2 June 2016 “On introduction of changes to art. 149 of Part Two of the Russian Tax Code” according to which operations related to the supply of waste paper on the territory of Russia are exempt from VAT. According to the Federal Law, the concept of ‘waste paper’ includes paper and carton waste from manufacturing and consumption, defective and worn-out paper, carton, printing items, business papers including documents with expired storage period.

## **Amendment of list of foods prohibited for import into Russia**

Since August 2014, certain foods are prohibited for import from the EU, the USA and several other countries. The Russian Government Resolution of 27 May 2016 No. 472 allows the import of goods for the nutrition of children from the said countries with proof of intended use of the imported goods issued by the Russian Ministry of Agriculture.

The Resolution came into effect on 9 June 2016.

## **Clarifications of the Plenum of the Russian Supreme Court on several questions of application of customs legislation**

The Resolution of the Plenum of the Russian Supreme Court of 12 May 2016 No. 18 clarifies several questions related to the determination and control of the customs value of imported goods, the inclusion of royalties in the customs value of imported goods, the order of appeal of the acts of the customs authorities and the return of overpaid customs payments.

The clarifications of the Russian Supreme Court may significantly impact the application of the effective customs legislation as they contain an innovative approach to several issues, e.g., customs valuation. For instance, if the price of imported goods is significantly lower than the price of identical/similar goods, the importer should beforehand collect the proofs of the decreased customs value. In court disputes on customs valuation the courts should not allow the importer and the customs authority to provide new evidence where the possibility to disclose such documents existed at the stage of additional verification of the customs value, but the parties did not use it.

It is recommended that importers check their import practices according to the new approach of the Russian Supreme Court.

## **South Africa**

### **Expiration of safeguarding measures on frozen potato chips**

In response to a significant increase in the import of frozen potato chips from 2008 resulting in the Southern African Customs Union (SACU) experiencing serious injury, the International Trade and Administration Commission (ITAC), after an investigation, made a decision to impose definitive safeguard measures for a period of 2 years and 11 months.

The safeguarded item, implemented in July 2013 at a rate of 61.42%, was reduced to 40.92% in July 2014, to 20.45% in July 2015, and expired on 4 June 2016.

The safeguard duty applied to frozen potato chips originating from the following countries:

- Argentina
- Belgium
- France
- Germany
- Netherlands
- USA.

## Spain

### **New electronic certificates for tax purposes**

From 6 June 2016, the Spanish Royal Mint (*Fábrica Nacional de Moneda y Timbre*) has started to issue new user certificates, with new specifications, (for relevant electronic dealings with the tax authorities) in line with the technical specifications set out in Regulation (EU) 910/2014 of the European Parliament and the Council of 23 July 2014, related to electronic identification and reliable services, which will be applicable from 1 July 2016.

Although the 'old' user certificates are longer being issued, it will be possible to continue using them until their expiry or revocation.

Therefore, when an entity has to renew a current user certificate, it must obtain a new one from Spanish Royal Mint; it will not be possible to renew it automatically, as has been done so far by electronic means.

The Spanish Royal Mint provides two types of user certificates: for legal representatives of a company (registered as such in the Commercial Register) and for other types of representatives.

To obtain a new certificate, the legal representative should provide the tax authorities with the original Power of Attorney by which the entity gives power to its legal representative to act on its behalf and a certificate from the Commercial Registry in regards to the incorporation of the company and to the appointment of the legal representative.

### **VAT refunds can be made to SEPA bank accounts, but VAT payments cannot be made from SEPA bank accounts**

Recently, the tax authorities have allowed taxpayers to request a VAT refund by means of a SEPA (Single Euro Payments Area) bank account via the periodical VAT return, in accordance with the requirements for payment services within the EU, as set forth by EU Directive 2007/64/CE.

At present, VAT payments to the tax authorities cannot be made by means of a SEPA bank account via the VAT return. Accordingly, VAT payments should continue to be made from Spanish bank accounts. However, it is understood that the intention is that in the near future VAT payments will be able to be made via credit card, which would entitle taxpayers to obtain the relevant NRC (for making the payment) through a foreign credit card. (The NRC is the code generated by the bank to enable taxpayers to file VAT returns with a payable VAT position.)

## United Kingdom

### Brexit and Indirect Tax

The vote in favor of the UK exiting the EU means that there will be significant changes to the UK's indirect taxes – albeit in the short term, changes are likely to be limited. The UK's current relationship with the EU is likely to remain in place for a time, but changes to the treatment of trade with EU Member States are verging on certain, the way that UK law interacts with its EU counterparts will be altered, and it is also clear that the UK will have greater ability to tune its VAT system, without the constraints imposed by EU law – all matters that are likely to prompt changes to accounting systems and practices. The Deloitte UK **Briefing Paper on the Direct and Indirect Tax Implications of the UK leaving the EU** considers some of the tax issues.

### CJEU decides against taxpayers in 'payment processing' VAT exemption cases

The Court of Justice of the European Union has delivered its judgments in the 'payment processing' cases of *National Exhibition Centre Limited* and *Bookit Limited*. The cases concerned the VAT treatment of fees charged by the NEC and Bookit and whether they were exempt from VAT as payments for handling debit and credit card payments.

In both cases, the CJEU has decided that the fees charged fell outside the scope of the EU law exemption for "...transactions ... concerning ... payments, transfers ..." and it follows that they were subject to VAT at the standard rate. For further information, please see the Deloitte UK **Indirect Tax Alert**.

### Consultation on Landfill Tax 'taxable disposal'

The tax authorities (HMRC) have published a **consultation document** focusing on the meaning of 'taxable disposal' for Landfill Tax purposes. The consultation seeks views on proposals to amend the definition of a taxable disposal of waste at a landfill site, with the aim of clarifying the scope of the tax. It also calls for information and views on the limited circumstances where hazardous waste falls within the scope of the lower rate of Landfill Tax.

The consultation seeks views from operators of landfill sites and other waste sector interests in England, Wales and Northern Ireland (recognizing that Landfill Tax in Scotland is a devolved matter), other producers of waste including energy generators, and representative bodies. Responses are sought by 18 August 2016.

### HMRC's new bank details

From February 2016, HMRC moved their bank accounts to Barclays. Most taxpayers who pay bills electronically did not need to take any action, as their payments switched over automatically, but from February 2016 businesses using HMRC's International Bank Account Number (IBAN) and Bank Identifier Code (BIC) details (typically, those

making payments from overseas) needed to use a new IBAN and BIC when making payments through their bank. The new IBAN and BIC have been published on-line, but it seems that HMRC's attempts to notify customers about the changes to the Department's bank accounts have not been completely successful and not all businesses affected appear to have been aware of the change. Where payments made to HMRC rely on HMRC's IBAN and BIC information, it would be wise to check that payments since February quoted **the updated IBAN and BIC** and that future payments quote the revised codes.

### **Forthcoming changes to customs guarantees**

The Union Customs Code is new customs legislation that has been in force since 1 May 2016, albeit with some transitional arrangements. The legislation will lead to many practical changes for importers, particularly for the approximately 10,000 UK holders of customs approvals. One major change is around the need for additional guarantees and the possibility of reducing some existing ones. Holders of approvals such as Simplified Import VAT Accounting, inward processing and customs warehousing will face increased scrutiny and guarantees in order to retain approvals. Guarantee levels will depend upon processes and procedures in place, as well as levels of technical competence in customs matters. Authorized Economic Operators will qualify for reduced amounts of guarantees and can now apply to HMRC for a reduced deferment.

## **Eurasian Economic Union**

### Eurasian Economic Union

#### **Import customs duty exemptions for certain goods**

The list of goods that were imported with exemption from customs duty established according to CUC Resolution № 130 dated 27 November 2009 was amended by Eurasian Economic Commission (EEC) Board Resolution № 9 on 12 February 2016. The updated edition provides the following:

“7.1.14. Civil passenger aircraft in EEU CN FEA subpositions 8802 40 003 5 and 8802 40 003 6, imported into the EEU with the concessions referred to in subpoint 7.1.13 of CUC Resolution No. 130 dated 27 November 2009, and imported for operations in the EEU after repair or technical maintenance outside the EEU.”

The Resolution entered into force on 28 March 2016.

#### **Free trade zone with Vietnam**

EEC Council Resolution № 36 dated 19 April 2016 has approved a list of goods subject to import customs duties in accordance with the Free Trade Treaty between EEU member countries, as one party, and Vietnam, as the other, dated 29 May 2015, and

values for those goods. Import customs duties on goods originating from Vietnam and imported into the EEU will be 0%, except for specific goods, including goods subject to trigger safeguard measures in accordance with article 2.10 of the Treaty.

The Treaty will enter into force when the parties complete domestic ratification procedures.

The Resolution was published on 22 April 2016.

### **Non-tariff regulation issues**

EEC Council Resolution № 34 dated 19 April 2016 has approved a procedure to suspend or terminate export and/ or import licenses, and license execution certificates.

Changes have also been made to application instructions for export and/or import licenses and for drawing up licenses.

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

The Resolution entered into force at the end of 30 calendar days after its official publication, which was 22 April 2016.

### **Import customs duty rate lowered on certain goods in the framework of Russia's WTO obligations**

EEC Resolution No. 40 of 16 May 2016 lowered the import customs duty rate on certain goods in the framework of Russia's WTO obligations. The import customs duty rates are decreased with regard to certain types of paper, shoes, sweets, fish, black metals, cars, industry refrigerating machinery and construction materials.

The Resolution comes into effect on 1 September 2016, with the exception of several provisions which come into effect on 31 December 2016.

### **Introduction of antidumping duty to ferrosilicon manganese originating from Ukraine**

EEC Collegium Resolution No. 58 of 2 June 2016 introduces antidumping duty with regard to ferrosilicon manganese originating from Ukraine and imported into the EEU. The antidumping duty applies to ferrosilicon manganese classified under the classification code 7202 30 000 0 from 3 July 2016 to 3 July 2021. The antidumping duty rate is 26.35% of the customs value, nondependent of the producer of ferrosilicon manganese.

The EEC also decided to provide producers of ferrosilicon manganese in the EEU with a price range, which the producers should follow. If the price range is breached, the EEC will reconsider the antidumping measure.

The Resolution came into effect on 3 July 2016.

### **Extension of antidumping duty to certain steel tubes originating from Ukraine to 1 June 2021**

EEC Collegium Resolution No. 48 of 2 June 2016 extends antidumping duty with regard to certain steel tubes originating from Ukraine until 1 June 2021. Currently the antidumping duty is established at 18.9% to 37.8% of the customs value of imported steel tubes depending on the type of the tubes and the manufacturer.

The Resolution came into effect on 3 July 2016.

---

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

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

Atentamente,  
Deloitte Abogados



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

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

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