



Febrero 2017
Boletín de IVA

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos
Especiales

Índice de contenido

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de enero de 2017. Asunto C-471/15 (Sjelle Autogenbrug).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de enero de 2017. Asunto C-37/16 (SAWP).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de enero de 2017. Asunto C-344/15 (National Roads Authority).

II. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5259-16, de 13 de diciembre de 2016.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5272-16, de 13 de diciembre de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5279-16, de 13 de diciembre de 2016.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5360-16, de 19 de diciembre de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5363-16, de 19 de diciembre de 2016.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5395-16, de 21 de diciembre de 2016.
7. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V5424-16 y nº V5425, de 22 de diciembre de 2016.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5476-16, de 28 de diciembre de 2016.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5477-16, de 28 de diciembre de 2016.
10. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0173-17 y nº V0179-17, de 21 de enero de 2017.

III. Country summaries

Americas

Costa Rica

The Free Trade Zone Regime Bylaw has been amended.

There is an update on excise duties applied to beverages with alcoholic content, and fuel and gas.

Asia Pacific

China

In early January 2017, the General Administration of Customs announced special supporting measures for the import of certain products originating from New Zealand and Australia into China.

India

Budget 2017 was presented on 1 February.

Units in SEZs are now allowed to provide legal and accountancy services.

The Central Board of Excise and Customs has prescribed the procedure for online registration and payment in respect of OIDAR providers located in nontaxable territories.

Service tax has been extended in respect of ocean freight on the import of goods.

Hotel aggregators have been excluded from the definition of 'aggregators'.

Malaysia

The Designated Area and input tax credit guides have been updated.

There is discussion on the impact of transfer pricing adjustments on the valuation of goods for import declaration purposes.

There has been a decrease in the import duty charged on goods imported on/with or in personal baggage.

New Zealand

A number of GST amendments will soon come into force, including the following:

- More businesses will be able to claim GST on capital raising costs.
- More services relating to New Zealand land will be subject to GST at 15%.

- Nonresident businesses will have a greater opportunity to 'GST-only' register in New Zealand and claim input GST.
- Large, partially exempt businesses will be allowed to obtain approval from the tax authorities for their method of apportionment.

EMEA

European Union

Customs authorities are increasingly focussing on export controls.

Denmark

There has been a CJEU judgment on the application of the VAT secondhand goods scheme for parts removed from 'end of life' cars.

Finland

A court has ruled on the VAT treatment of acquiring services provided to a bank.

France

There has been a reference to the CJEU regarding the application of the C3S.

A recent court decision held that there was no deductibility for VAT invoiced by participating companies to loyalty program managers.

A recent court decision held that ski rental associated with insurance and transport services was a complex supply for VAT purposes.

Germany

The Federal Court has ruled on the VAT treatment of supplies via call off stock; supplies via call off stock can be zero rated intra- Community supplies if certain conditions are fulfilled.

Hungary

The CJEU has ordered that input tax should be restricted for a holding company.

Ireland

There has been a CJEU judgment on the application of VAT to road tolls.

Italy

Following the approval of the Commission for Constitutional Affairs, the legislative decree of DL *Milleproroghe* (the annual decree extending the life of various government measures) has passed under the examination of the Parliament. The proposed amendments, including VAT amendments, are planned to be definitively approved by the end of February.

A number of government agencies have issued a press release regarding the declaration of intra-Community acquisitions for January 2017.

The tax authorities have provided the first guidelines regarding the technical requirements to satisfy for the periodical e-submission of invoices issued/received.

The first clarifications have been issued regarding the amended VAT warehouse regime.

A number of acts were issued by the Customs and Monopoly Agency in January and February 2017 in light of the Union Customs Code.

Russia

The first statistical data regarding foreign providers of e-services registered with the tax authorities is available.

The Federal Tax Service has clarified the procedure of VAT application for the transfer of rights to use the additional functions of a computer online game.

The Federal Tax Service has clarified the application of VAT upon acquisition from a foreign entity of rights to use a database through the Internet.

The Ministry of Finance has clarified the application of VAT with respect to the issuance by a Russian entity of a guarantee in favor of a foreign entity.

The Federal Tax Service has summarized court practice on tax issues for the second half of 2016.

The Federal Customs Service has summarized practice on disputes considered by the Service in 2016.

There have been changes in the administrative responsibility for non-submission, late submission or submission of incorrect statistical forms for movement of goods within the EEU.

South Africa

An environmental levy on tyres has come into effect.

The customs duty rate on certain sugar has been reduced to free of duty.

There has been a protest regarding the perceived dumping of chicken originating from the EU.

UAE

The Ministry of Finance recently published details on its website of VAT registration and compliance requirements.

United Kingdom

There has been a court judgment on the VAT treatment of vouchers given away with newspapers.

There has been a court judgment on the VAT treatment of 'points based' reward schemes.

There has been a court judgment on the VAT treatment of student recruitment services supplied to universities.

The results of a Deloitte UK survey on the likely indirect tax consequences of Brexit are available.

Eurasian Economic Union

Zero import customs duty has been introduced for certain goods.

New requirements have entered into force for the marking of explosives.

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de enero de 2017. Asunto C-471/15, Sjelle Autogenbrug.

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Régimen particular de imposición del margen de beneficio — Concepto de "bienes de ocasión" — Ventas de piezas extraídas de vehículos al final de su vida útil.

La cuestión prejudicial, de la que trae causa la presente sentencia, se refiere a la posibilidad de considerar como "bienes de ocasión", en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva IVA, a las piezas usadas, que proceden de vehículos automóviles al final de su vida útil, adquiridos a un particular por una empresa de reciclaje automóvil y que se destinan a ser vendidas como piezas de recambio, con la consecuencia de que las entregas de dichas piezas, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor, estén sujetas a la aplicación del régimen del margen de beneficio.

Responde de forma afirmativa el Tribunal señalando que, con arreglo al citado artículo de la Directiva IVA, se entiende por bienes de ocasión a «los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación», y que la circunstancia de que un bien usado constitutivo de otro bien se separe de éste no pone en entredicho la calificación del bien extraído como «bien de ocasión», mientras que el bien usado conserve las funcionalidades que poseía en su estado nuevo y pueda reutilizarse para los mismos fines.

Pues bien, señala el TJUE que es lo que sucede con las piezas de recambio para automóviles extraídas de un vehículo automóvil al final de su vida útil, en la medida en que, incluso extraídas de dicho vehículo, conservan las funcionalidades que poseían en estado nuevo y pueden de ese modo ser reutilizadas para los mismos fines.

Considera adicionalmente el Tribunal que las eventuales dificultades en la determinación de la base imponible del margen de beneficio (en particular, del precio de compra de cada una de las piezas extraídas) no pueden justificar la exclusión de determinadas categorías de sujetos pasivos revendedores de ese régimen, habida cuenta además de la posibilidad de los Estados Miembros de aplicar una base imponible constituida por el margen de beneficio global.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de enero de 2017. Asunto C-37/16, SAWP.

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Operaciones impositivas — Concepto de "prestación de servicios a título oneroso" — Abono de un canon a las sociedades de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en concepto de compensación equitativa — Exclusión.

SAWP, sociedad Polaca de artistas intérpretes de obras musicales, sita en Varsovia, solicitó al Ministro de Hacienda que se pronunciara sobre la cuestión de si está sujeto al IVA el canon aplicable a los soportes vírgenes y a los aparatos de grabación y de reproducción, pagado por los productores e importadores de tales aparatos y soportes conforme a la legislación nacional sobre derechos de autor.

El Ministro de Hacienda indicó que las cantidades abonadas a SAWP por los productores e importadores de soportes vírgenes y de aparatos de grabación y de reproducción constituían un pago por la utilización de los derechos de autor y que, por consiguiente, esas cantidades debían considerarse una retribución por los servicios prestados y debían estar sujetas al IVA.

SAWP recurrió la decisión administrativa y el órgano judicial competente decidió suspender el procedimiento para plantear al TJUE que se dilucide si los artículos 24 y 25 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que los titulares de derechos de reproducción realizan una prestación de servicios, a efectos de dicha Directiva, a los productores e importadores de soportes vírgenes y de aparatos de grabación y de reproducción, de los que las sociedades de gestión colectiva de derechos de autor perciben, por cuenta de esos titulares, pero en su propio nombre, el canon por la venta de tales aparatos y soportes.

En este sentido, señala el TJUE que el artículo 25 de la Directiva de IVA contempla tres operaciones que pueden considerarse como prestación de servicios, entre las que se encuentra la cesión de un bien incorporal. No obstante, destaca el Tribunal que previamente debe analizarse si dicha operación se realiza a título oneroso, lo cual ocurrirá si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

El Tribunal ha venido señalando que esto ocurrirá si existe un vínculo directo entre el servicio y la contraprestación recibida. En el presente caso, señala el TJUE que no parece que exista tal relación entre SAWP y los productores e importadores de soportes vírgenes, ya que la obligación de pagar un canon se impone en base a una ley nacional.

Asimismo, señala el Tribunal que este tipo de canon tiene por objeto financiar la compensación equitativa a los titulares de derechos de reproducción. Pues bien, la compensación equitativa no constituye, a juicio del Tribunal, la contraprestación directa de una prestación, puesto que está vinculada al perjuicio causado a esos titulares por la reproducción de sus obras protegidas, efectuada sin su autorización, por lo que esta operación no se realiza a título oneroso y quedará, por tanto, al margen del ámbito de aplicación de la Directiva del IVA.

Concluye, en este sentido, el TJUE estableciendo que la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que los titulares de derechos de reproducción no realizan una prestación de servicios, a efectos de dicha Directiva, a los productores e importadores de soportes vírgenes y de aparatos de grabación y de reproducción de los que las sociedades de gestión colectiva de derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor perciben, por cuenta de esos titulares, pero en su propio nombre, el canon por la venta de tales aparatos y soportes.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de enero de 2017. Asunto C-344/15, National Roads Authority.

Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 13, apartado 1, párrafo segundo — Actividad de gestión y de puesta a disposición de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje — Actividades realizadas por un organismo de Derecho público que actúe como autoridad pública — Presencia de operadores privados — Distorsiones significativas de la competencia — Existencia de una competencia actual o potencial.

La mayoría de las vías de peaje existentes en el territorio irlandés, han sido construidas y son explotadas por operadores privados con arreglo a contratos de colaboración público-privada celebrados con la autoridad viaria, National Roads Authority (NRA). Dichos operadores privados aplican el IVA a los correspondientes peajes.

Para cada una de esas vías de peaje, la NRA elaboró un plan de peaje, por un lado, y adoptó reglamentos en los que se fija el importe máximo que puede cobrarse a cambio del uso de esas vías de peaje, por otro lado. La NRA explota ella misma dos vías de peaje, a saber, la autopista Westlink y el túnel de Dublín, sin aplicar el IVA a los peajes

correspondientes, habida cuenta de su condición como organismo de Derecho Público que actúa como autoridad pública en el desarrollo de su actividad, de acuerdo con el artículo 13, apartado 1, párrafo primero.

En lo que respecta en concreto a la autopista Westlink, ésta era explotada anteriormente por un operador privado sobre la base de un contrato celebrado con la NRA. No obstante, debido a la inversión necesaria para modernizar aquella autopista, dicho contrato fue rescindido, retomando la NRA la explotación de la misma e instalando un sistema de peaje electrónico.

La Administración tributaria consideró a la NRA sujeto pasivo del IVA en cuanto a la actividad de esta última consistente en poner a disposición las dos vías de peaje que explota, al estimar que la no imposición de la NRA hubiera llevado a distorsiones significativas de la competencia, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA.

A tenor del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva, los organismos de Derecho Público deberán ser considerados sujetos pasivos para las actividades u operaciones que efectúen como autoridades públicas en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En base a lo anterior, se plantea al Tribunal que se dilucide si el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que puede considerarse que un organismo de Derecho público que realiza una actividad consistente en proporcionar acceso a una carretera a cambio del pago de un peaje entra en competencia con los operadores privados que perciben peajes en otras vías de peaje con arreglo a un acuerdo con el organismo de Derecho público de que se trata en virtud de disposiciones legislativas nacionales.

De la jurisprudencia del TJUE relativa a esta última disposición se desprende, en primer lugar, que con ella se prevé el supuesto de que dichos organismos realicen actividades que también pueden ser efectuadas, en situación de competencia, por operadores económicos privados. El objetivo consiste en garantizar que estos últimos no queden desaventajados por el hecho de ser gravados mientras que esos organismos no son sometidos a imposición.

Asimismo, señala el Tribunal que la limitación a la norma de no sujeción al IVA de los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas sólo tiene carácter eventual. Su aplicación supone una valoración de circunstancias económicas.

Destaca el TJUE que las distorsiones significativas de la competencia a las que podría llevar el hecho de no considerar sujetos pasivos a los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado específico, y con respecto, no sólo a la competencia actual, sino también a la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética.

En estas circunstancias, señala el Tribunal que la NRA realiza su actividad de puesta a disposición de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje en el marco de un régimen jurídico que le es propio. Por consiguiente, tal como señaló el propio órgano jurisdiccional remitente, no puede considerarse que esa actividad se efectúe en competencia con la llevada a cabo por los operadores privados consistente en percibir peajes en otras vías de peaje con arreglo a un acuerdo con la NRA en virtud de disposiciones legislativas nacionales.

Además, según la jurisprudencia sobre la materia, tampoco existe, a juicio del TJUE, una competencia potencial, ya que la posibilidad de que los operadores privados realicen la actividad de que se trata en las mismas condiciones que la NRA es puramente teórica. Por lo tanto, el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA no es aplicable a una situación como la del litigio principal del que trae causa esta sentencia.

II. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5259-16, de 13 diciembre de 2016.

Sujeción y, en su caso, base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a operaciones de permuta.

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

El Ayuntamiento consultante y los vecinos del municipio cedieron a una compañía eléctrica una serie de terrenos comunales y, como contraprestación, esta última se comprometió a prestar el suministro eléctrico a un precio totalmente bonificado hasta una determinada cantidad de consumo eléctrico y a un precio pactado para el consumo excedente. Asimismo, la compañía eléctrica presta de forma total o

parcialmente bonificada una serie de conceptos o servicios adicionales tales como el fluido del alumbrado público (si bien sobre el exceso de un consumo determinado se paga un precio acordado), el alquiler de equipos o el término de potencia.

En su contestación, la DGT comienza refiriéndose al artículo 78 de la Ley 37/1992 que recoge la regla general para determinación de la base imponible:

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

En el caso objeto de consulta, los suministros de energía eléctrica constituyen entregas de bienes a título oneroso que se encuentran sujetas al IVA, sin embargo su contraprestación no consiste en dinero totalmente, circunstancia que nos remite al artículo 79.Tres referente a los autoconsumos de bienes que dispone lo siguiente:

“Tres. En los supuestos de autoconsumo y transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1º y 3º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.”.

De acuerdo con lo anterior, señala el Centro Directivo que la compañía eléctrica que va a realizar los suministros adquiere la energía eléctrica de otra entidad por lo que será de aplicación en este caso lo establecido en el artículo 79.Tres, 1º de la Ley 37/1992, de tal forma que la base imponible coincidirá con la de los suministros de energía eléctrica que ella misma adquiere para efectuar el suministro a la consultante y los vecinos.

Finalmente, en relación con las operaciones adicionales descritas en la consulta (tales como el alquiler de equipos o el término de potencia) que son totalmente bonificadas por la compañía eléctrica, será de aplicación lo dispuesto en el referido artículo 79.Uno, donde se establece que la base imponible coincidirá con el importe expresado en dinero acordado por las partes.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5272-16, de 13 diciembre de 2016.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido. Reglas de localización de servicios relacionados con bienes inmuebles.

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

La entidad consultante presta servicios de dirección letrada en relación con la ejecución de garantías hipotecarias constituidas en garantía de los créditos de los que es titular una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español (en adelante, TAI).

En su contestación, la DGT comienza refiriéndose al artículo 11.Uno de la Ley del IVA: tendrá la consideración de prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la Ley del IVA, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En conformidad con lo anterior, el caso objeto de consulta, consistirá en una prestación de servicios de dirección letrada en relación con la ejecución de garantías hipotecarias constituidas en garantía de créditos.

La DGT continúa su análisis respecto de las reglas de localización de dichas prestaciones de servicios. En este sentido, la regla general establecida en el artículo 69 de la Ley del IVA, señala:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley”

Por su parte, el artículo 70.Uno.1º, transposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, establece que:

Uno. Se entenderán prestados en el TAI los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje.

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.”.

El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.”.

Asimismo, la DGT trae a colación el criterio seguido por el TJUE en su sentencia Heger Rudi GmbH, el cual establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE transpuesto en el artículo 70.uno.1º de la Ley del IVA, las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble.

Adicionalmente, las reglas de localización de los servicios relacionados con un bien inmueble son objeto de precisión en el Reglamento (UE) nº 282/2011, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE dada por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Establece el artículo 31 bis de dicho texto que:

“1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

- a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;
- b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

q) los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.

3. El apartado 1 no abarcará:

h) los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o

la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble.”.

El contenido precitado del Reglamento (UE) nº 282/2011 será norma vinculante a partir del 1 de enero del 2017, sin embargo, en la fijación del alcance del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, resulta procedente considerar el contenido de dicho Reglamento tal y como TJUE estableció en la sentencia C 605/12, *Welmory sp. z.o.o. vs Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk*.

Según doctrina mantenida por la DGT (entre otras, V3947-16), las prestaciones de servicios relacionadas con créditos hipotecarios destinadas a su gestión o recuperación con carácter extrajudicial, no deben ser consideradas como servicios relacionados con un bien inmueble pues el servicio no persigue precisamente la modificación jurídica o física del mismo.

Por el contrario, las actuaciones realizadas con carácter judicial, que comprenden actuaciones judiciales de ejecución hipotecaria, deben ser consideradas, desde el momento de presentación de la correspondiente demanda de ejecución, como servicios relacionados con un bien inmueble pues el servicio pretende precisamente la modificación jurídica del mismo.

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye que, los servicios prestados por la entidad consultante, consistentes en servicios de dirección letrada en relación con la ejecución de garantías hipotecarias constituidas en garantía de los créditos de los que es titular una entidad no establecida, se entenderán realizados en el TAI desde el momento de la presentación de la demanda de ejecución hipotecaria ante el juzgado correspondiente y siempre que los inmuebles dados en garantía se encuentren situados en dicho territorio.

En otro caso, para la localización de los referidos servicios, se estará a la regla general prevista en el artículo 69 de la Ley del IVA.

Por último, la DGT señala que, los servicios prestados por la consultante en tanto que, no se entiendan prestados en el TAI, por reglas de localización aplicables a los mismos, siendo servicios prestados por la consultante para destinatarios establecidos en otro Estado miembro tendrán la consideración de prestaciones intracomunitarias de servicios. Dichas operaciones intracomunitarias (tanto las prestaciones como las adquisiciones intracomunitarias de servicios) deben ser objeto de declaración en el modelo 349.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5279-16, de 13 de diciembre de 2016.

Tipo impositivo aplicable a la ejecución de obra para construcción de las plazas de aparcamiento objeto de consulta.

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

Tres comunidades de propietarios de sus respectivos edificios de viviendas van a construir en la superficie de un solar mancomunado del que dos de ellas son titulares, más otro solar del que es titular la tercera comunidad y que colindan entre sí, un determinado número de plazas de garaje sin que se haga mención de la situación del terreno que ponen en común las tres comunidades con respecto al terreno donde se hallan situado los edificios de viviendas de las respectivas comunidades.

En primer lugar comienza la DGT aludiendo al artículo 91 de la Ley del IVA, que a estos efectos y en particular respecto a la aplicación del tipo reducido del 10%, señala lo siguiente:

"(...)

3º. Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

(...)”.

Así, las edificaciones a las que se refiere el artículo 91 mencionadas en el párrafo anterior, son aquéllas destinadas principalmente a viviendas, en los siguientes términos:

“1º. Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.”.

De conformidad con lo anterior, la aplicación del tipo reducido del 10% a la ejecución de obra objeto de consulta estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

(i) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.

(ii) Dichas operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios y el contratista.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre las comunidades de propietarios y el contratista.

(iii) Dichas ejecuciones de obra deben tener por objeto la construcción de garajes complementarios de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, esto es, aquellas en las que al menos el 50 por 100 de la superficie construida se destine a dicha utilización.

(iv) Las referidas ejecuciones de obra, se deben realizar en terrenos o locales que sean elementos comunes de las comunidades de propietarios de las edificaciones.

(v) El número de plazas de garajes a adjudicar a cada propietario no exceda de dos.

En consecuencia, concluye la DGT que aquellas ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las comunidades de propietarios de edificios de viviendas y el contratista, que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichos edificios de viviendas, y siempre que las citadas ejecuciones de obra se realicen en terrenos que sean elementos comunes de las comunidades citadas y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades tributarán al tipo reducido del 10% establecido en el artículo 91 de la Ley del IVA.

En otro caso distinto del anterior, se aplicará el tipo impositivo general del 21 por ciento a las ejecuciones de obra de referencia.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5360-16, de 19 de diciembre de 2016.

Servicio de organización de eventos junto con otros servicios concretos como traducción, catering, etc. – Accesoriedad de los servicios concretos y sujeción al IVA de todos ellos.

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

La consultante se dedica a la prestación del servicio de organización de eventos empresariales a otras empresas organizadoras que, a su vez, prestan ese mismo servicio en nombre y por cuenta propia a los expositores participantes. En el desarrollo de los eventos, algunos expositores solicitan directamente a la consultante la prestación de servicios como los de traducción e intérprete y de catering.

Comienza la DGT el análisis de la tributación a efectos del IVA mediante alusión a otras consultas publicada por dicho Centro Directivo en las que se explica que el servicio de organización de ferias, congresos o eventos empresariales tiene la consideración de un servicio único de organización de los referidos servicios empresariales, y como tal servicio único, el mismo deberá comprender, de forma integral, todo lo necesario para su celebración.

Por otra parte, la DGT señala, haciendo alusión nuevamente a otras consultas publicadas, que cuando la consultante se limite a prestar de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios que componen el servicio complejo de organización de ferias, congresos, o eventos empresariales y, en general, cuando los servicios prestados no puedan calificarse por sí solos de servicios complejos de esta naturaleza, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

De acuerdo con lo anterior, los servicios de traducción e intérprete y de catering prestados por la consultante a los expositores de eventos empresariales tendrán la consideración de operaciones independientes de la prestación de servicios de organización de eventos efectuada por esta a las empresas organizadoras y de los servicios de organización prestados por las empresas organizadoras a los expositores.

A continuación, continua este Centro Directivo el análisis concerniente a las reglas de localización, mediante alusión a los artículos 69 a 72 de la Ley del IVA. En este sentido, la DGT dispone que la prestación de servicios de organización de eventos y los de traducción e intérprete

quedarán sujetos en el TIVA-ES cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en dicho territorio, y los de restauración y catering, cuando se presten materialmente en el TIVA-ES.

No obstante lo anterior, la DGT señala que los servicios de traducción e intérprete pueden quedar afectados por la regla especial del uso efectivo contenida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, la cual afecta a una serie de servicios tasados cuando se prestan fuera de la Unión Europea, atrayendo, no obstante, la tributación de los mismos al TIVA-ES.

En relación con lo anterior, la DGT concluye que, atendiendo a distintas consultas, a jurisprudencia del TJUE, y a pronunciamientos de la Comisión Europea, que para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por último, este Centro Directivo indica que el artículo 70.Dos de la Ley del IVA no recoge de forma específica una utilización parcial, señalando, por tanto, que cualquier uso o utilización efectiva, en los términos señalados, que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, cumplidos el resto de requisitos, deberá dar lugar a la aplicación de la norma.

En cuanto al criterio de ponderación que debe ser utilizado para la determinación del uso efectivo que se produce en el TIVA-ES, la DGT establece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtengan de las operaciones realizadas por la consultante sujetas al IVA en el TIVA-ES, en que se hayan usado los servicios de traducción e intérprete objeto de consulta, en la medida en que constituyen un "input empresarial", respecto del total de ingresos que obtenga como consecuencia de su uso o explotación.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5363-16, de 19 de diciembre de 2016.

Aplicación de la exención contenida en el artículo 26. Tres de la Ley 37/1992.

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

La consultante es una entidad italiana no establecida que transferirá bienes a un almacén de una entidad filial situada en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que van a usarse en la realización de pruebas, por lo que realizará operaciones asimiladas a una adquisición intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto y deberá disponer de un Número de Identificación Fiscal (NIF-IVA) a efectos del IVA, atribuido por la Administración Tributaria española.

También participa como intermediaria en la realización de operaciones triangulares sobre bienes destinados al territorio de aplicación del Impuesto enviados desde un tercer Estado miembro que serán objeto de entrega posterior a una entidad establecida.

En primer lugar comienza la DGT señalando que, de conformidad con su propia doctrina, entre otras, en contestación a consulta vinculante de 1 de abril de 2016, nº V1361-16, el hecho de que la empresa consultante coloque los productos de su propiedad en los almacenes gestionados por una filial, no implica necesariamente que dicha empresa posea un establecimiento permanente y, en consecuencia, esté establecida en el territorio de aplicación del IVA español.

Por tanto, no se considerará la existencia de un establecimiento permanente cuando, como entiende la DGT del caso objeto de consulta, la entidad consultante se limita a recibir un servicio de almacenamiento de bienes.

En segundo lugar, señala la DGT que la recepción de los bienes transferidos constituirá una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes a título oneroso, tal y como establece el artículo 16 apartado 2º de la Ley del IVA.

Por otro lado, y de conformidad con lo establecido en el artículo 26, apartado dos de la Ley mencionada, recuerda este Centro Directivo que se encontrarán exentas "*Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el Capítulo III de este Título.*".

Así, el citado artículo 49 de la Ley del IVA establece a estos efectos, lo siguiente:

"Artículo 49. Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos.

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes destinados a ser objeto de exámenes, análisis o ensayos para determinar su composición, calidad u otras características técnicas con fines de información o de investigaciones de carácter industrial o comercial.

Se excluyen de la exención los bienes que se utilicen en exámenes, análisis o ensayos que en sí mismos constituyan operaciones de promoción comercial.

Dos. La exención sólo alcanzará a la cantidad de los mencionados bienes que sea estrictamente necesaria para la realización de los objetivos indicados y quedará condicionada a que los mismos sean totalmente consumidos o destruidos en el curso de las operaciones de investigación.

No obstante, la exención se extenderá igualmente a los productos restantes que pudieran resultar de dichas operaciones si, con autorización de la Administración, fuesen destruidos o convertidos en bienes sin valor comercial, abandonados en favor del Estado libres de gastos reexportados a un país tercero. En defecto de la citada autorización los mencionados productos quedarán sujetos al pago del impuesto en el estado en que se encontrasen, con referencia al momento en que se ultimasen las operaciones de examen, análisis o ensayo.

A estos efectos, se entiende por productos restantes los que resulten de los exámenes, análisis o ensayos, o bien las mercancías importadas con dicha finalidad que no fuesen efectivamente utilizadas.”.

De este modo, las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por el sujeto pasivo para la realización de pruebas en el territorio español de aplicación del IVA se encontrarán sujetas y exentas del citado tributo.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 164.Uno.2º de la Ley del Impuesto, el consultante estará obligado como consecuencia de la realización de operaciones sujetas en el territorio de aplicación del Impuesto, a “solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

Con independencia de lo anterior, la entidad consultante, establecida e identificada en Italia, manifiesta actuar como intermediaria en la realización de entregas a su filial española de bienes producidos por filiales establecidas en otros Estados miembros (distintos de Italia), de modo que los bienes son transportados directamente del Estado miembro de fabricación al territorio de aplicación del IVA.

En este sentido, el artículo 26 de la Ley del Impuesto, en su apartado Tres, establece que estarán exentas del mismo:

"Tres. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurren los siguientes requisitos:

1º. Que se realicen por un empresario o profesional que:

a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, y

b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.

2º. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.

3º. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

4º. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española."

Por su parte, el apartado cuatro del mismo precepto, regula otra exención para las adquisiciones intracomunitarias de bienes:

"Cuatro. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 o 119 bis de esta Ley, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas."

A raíz de lo anterior, señala la DGT que el apartado tres del artículo 26 mencionado es la transposición a nuestro ámbito interno del artículo 141 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que a estos efectos establece lo siguiente:

"Los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio, en virtud del artículo 40, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) que quien realice la adquisición de bienes sea un sujeto pasivo no establecido en este Estado miembro, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro;

b) que la adquisición de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada en ese mismo Estado miembro por el sujeto pasivo contemplado en la letra a);

c) que los bienes así adquiridos por el sujeto pasivo contemplado en la letra a) se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquél en el que se encuentre identificado a efectos del IVA y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega;

d) que el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados a efectos del IVA en ese mismo Estado miembro;

e) que el destinatario contemplado en la letra d) haya sido designado, conforme a lo dispuesto en el artículo 197, como deudor del impuesto exigible en concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en que sea exigible el impuesto.”.

Así y por su parte, el artículo 197 señala lo siguiente:

“1. Serán deudores del IVA los destinatarios de las entregas de bienes siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) que el hecho imponible sea una entrega de bienes efectuada en las condiciones previstas en el artículo 141;

b) que el destinatario de esta entrega de bienes sea también un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto y estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se efectúa la entrega;

c) que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro del destinatario se ajuste a lo dispuesto en los artículos 220 a 236.

(...).”.

Por otro lado, el apartado cuatro del artículo 26 de la Ley del Impuesto resulta de la transposición al ámbito interno del artículo 140 letra c) de la Directiva 2006/112/CE establece que los Estados miembros eximirán las siguientes operaciones:

"c) las adquisiciones intracomunitarias de bienes para las que, en virtud de los artículos 170 y 171, el adquirente de los bienes se beneficie en todo caso del derecho a la devolución total del IVA a cuyo pago estaría obligado en virtud de las disposiciones previstas en la letra b) del apartado 1 del artículo 2."

De conformidad con lo dispuesto, señala este Centro Directivo que lo establecido en el artículo 141 de la Directiva armonizada y el artículo 26.Tres de la Ley del Impuesto, suponen una medida de simplificación que pretende evitar la sujeción de la adquisición intracomunitaria efectuada en un Estado miembro por un empresario no establecido en el mismo, cuando los bienes van a serle transferidos desde otro Estado miembro en el que no se encuentra identificado y siempre que vayan a ser objeto de una entrega subsiguiente en el Estado miembro donde se declara exenta la adquisición intracomunitaria en virtud de una entrega interior a favor de otro empresario en la que necesariamente debe aplicarse la inversión del sujeto pasivo, incluso aunque el Estado miembro donde se realiza esta última operación no haya optado por aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo a todas las entregas de bienes que en su territorio realicen empresarios o profesionales no establecidos en el mismo.

Así, de la lectura conjunta de los artículos 141 y 197 de la Directiva 2006/112/CE, se deduce que el operador que realiza una adquisición intracomunitaria exenta deberá encontrarse no establecido en el territorio de aplicación de Impuesto, pudiendo encontrarse establecido en otro Estado miembro o en un país tercero, pero necesariamente ha de encontrarse identificado en otro Estado miembro distinto de España y del Estado de origen de la mercancía expedida o transportada.

En el caso particular de operadores como el consultante, que cumpliendo los requisitos exigidos por la Directiva 2006/112/CE para la aplicación del artículo 141, también constan como identificados en el territorio español de aplicación del Impuesto por la realización de adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas pero exentas o, en su caso, por la realización en dicho territorio de algunas de las operaciones que, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 37/1992 no excluyen del régimen de devolución a no establecidos establecido en dicho artículo, podrán aplicar la exención establecida en el referido artículo 26.Tres de la Ley del Impuesto.

En todo caso, el Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto (NIF-IVA), empleado para la realización de este tipo de operaciones triangulares, deberá ser el otorgado por otro Estado miembro distinto de España y del Estado miembro desde el que se envía la mercancía. Por tanto, en caso de hubiera sido comunicado un NIF-IVA atribuido por

la Administración tributaria española, la adquisición intracomunitaria de bienes realizada por la consultante se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, concluye la DGT que en el caso en que la consultante dispusiera de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, se encontrara establecida, no resultaría de aplicación la exención contemplada en el referido artículo 26.Tres de la Ley del IVA.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5395-16, de 21 de diciembre de 2016.

Permuta – Cesión de local – Rehabilitación de local - Sujeción al IVA – Base imponible – Devengo.

A través del siguiente supuesto de hecho, la DGT ha analizado la tributación a efectos del IVA de la siguiente operación de permuta:

El ayuntamiento consultante va a celebrar un contrato de alquiler de un teatro cuya titularidad corresponde a una parroquia. Se trata de un contrato de alquiler "ad meliorandum" consistente en el pago en especie de la renta mediante la entrega de la obra de rehabilitación del inmueble objeto del contrato de arrendamiento.

Como punto de partida, la DGT determina que, en la medida en que la parroquia va a ceder el uso de un teatro a cambio de una contraprestación consistente en la ejecución de una obra por parte del Ayuntamiento consultante y que dicho Ayuntamiento va a destinar el teatro arrendado a la realización de actividades culturales (representaciones musicales y teatrales), ambas partes tienen la consideración de empresarios o profesionales a los efectos del IVA. Consecuentemente, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por éstos estarán, en principio, sujetas y no exentas del Impuesto.

En este sentido, dicho Centro Directivo señala que la cesión del uso del teatro efectuada por la parroquia tiene la consideración de prestación de servicios. En relación a la ejecución de obra que va a realizar el Ayuntamiento, la DGT puntualiza que para que ésta tuviera la calificación de entrega de bienes, se deberían cumplir los requisitos exigidos por el artículo 8.Dos.1º de la Ley del IVA. En caso contrario, estaríamos ante una prestación de servicios.

Tras analizar la normativa relativa a la determinación de la base imponible del Impuesto, la DGT concluye que, de acuerdo con el artículo 79.Uno de la Ley del IVA, la base imponible será el valor acordado por

las partes que viene determinado, en este caso, por el coste de los bienes o servicios utilizados por el Ayuntamiento para la rehabilitación del teatro, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad, si la obra de rehabilitación la lleva a cabo el propio Ayuntamiento, o bien el importe de las obras que le sea facturado al mismo por quien lleve a cabo su ejecución.

En cuanto al devengo de las operaciones de referencia, la DGT recuerda que, debido a que la cesión del inmueble tiene la consideración de operación de tracto sucesivo, el IVA se devengará cuando resulte exigible la correspondiente contraprestación (i.e. la puesta a disposición de la obra de rehabilitación). Por otra parte, en la medida en que dicha cesión constituye un pago a cuenta de las obras de rehabilitación del inmueble, esta última operación se devengará con motivo del pago anticipado conforme a lo previsto en el artículo 75.Dos de la Ley del IVA.

Para concluir, la DGT puntualiza que será de aplicación la inversión del sujeto pasivo respecto de la ejecución de la obra de rehabilitación prestada por el Ayuntamiento siempre y cuando se cumplan los requisitos señalados en la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA.

7. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V5424-16 y V5425-16, de 22 de diciembre de 2016.

Concesión puerto deportivo – Canon anual.

En ambas contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante resultó adjudicataria de una concesión para la construcción y explotación de un puerto deportivo sobre terrenos de dominio marítimo terrestre. La consultante satisfará a la Administración concedente un canon anual.

La DGT recuerda que a tenor del artículo 7.9º de la Ley del IVA no estarán sujetas al Impuesto las concesiones y autorizaciones administrativas con excepción de:

"a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar dominio público portuario".

En este sentido, trae a colación la DGT el informe de fecha 5 de diciembre de 2016, solicitado a tal efecto a la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado del Ministerio de Hacienda y Función Pública. A través de éste, la Abogacía del Estado subraya que el aspecto más

relevante a la hora de determinar la sujeción o no al IVA en estos supuestos es determinar si la concesión de referencia incluye el derecho a utilizar el dominio público portuario, tal y como indica el artículo 7.9º.a) de la Ley del IVA.

A estos efectos, el concepto de dominio público portuario, tal y como señala el artículo 5.1 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, se refiere a aquellos bienes que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales.

En particular, el dominio público portuario viene definido, para el ámbito estatal, en el artículo 67 del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, que lo define de la siguiente forma:

"1. Los puertos de interés general forman parte del dominio público marítimo-terrestre e integran el dominio público portuario estatal, el cual se regula por las disposiciones de esta ley y, supletoriamente, por la legislación de costas:

(...)

Se considera dominio público portuario estatal el dominio público marítimo-terrestre afecto a los puertos e instalaciones portuarias de titularidad estatal."

En este sentido, matiza la DGT que la diferencia entre el dominio público marítimo terrestre y el portuario radica en que el marítimo terrestre queda integrado en el portuario cuando se haya levantado sobre el mismo una instalación que tenga por objeto la prestación de servicios portuarios.

Por consiguiente, hasta que las obras no se hayan incorporado al dominio público portuario, los terrenos, las obras e instalaciones realizadas conservarán su naturaleza jurídica, sea pública (dominio público marítimo-terrestre), o privada.

No obstante lo anterior, en el caso de que las obras de referencia hayan sido realizadas por un particular en virtud de una concesión pública, tales obras e instalaciones fijas no quedarán integradas en el dominio público portuario hasta que se produzca la reversión de las mismas debido a la extinción de la concesión.

Por consiguiente, la sujeción o no al IVA de conformidad con lo establecido en el artículo 7.9º de la Ley del IVA dependerá del contenido de los derechos y obligaciones que se otorgan al consultante en virtud de la concesión. Si entre tales derechos se incluye el de utilización del dominio público portuario, habrá que concluir que la concesión entra dentro de la excepción contenida el apartado a), mientras que si no se incluye dicho derecho, será de aplicación la regla general, y por tanto estaremos ante un supuesto de no sujeción al Impuesto.

De acuerdo con lo anterior, la DGT concluye que la concesión administrativa para la construcción y explotación de un puerto deportivo en los términos anteriormente expuestos estará no sujeta al IVA así como la cesión de los terrenos afectos a dicha concesión, al no incluirse la misma dentro de los supuestos para los que el referido artículo 7.9º de la Ley del IVA, ha previsto la sujeción al Impuesto.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5476-16, de 28 de diciembre de 2016.

Servicios de transporte prestados a la tripulación de buques – Exención.

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

El consultante es una persona física dedicada al transporte por autotaxis que en el desarrollo de su actividad efectúa transportes para la tripulación de buques que cumplen los requisitos del artículo 22.Uno.1º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido y que consisten en el transporte de dicha tripulación desde un aeropuerto internacional hasta la embarcación o bien desde dicho aeropuerto a un hotel y desde el hotel a la embarcación o bien desde la embarcación hasta centros sanitarios.

Comienza la DGT el análisis de la tributación a efectos del IVA mediante alusión al artículo 22.Siete de la Ley del IVA y al artículo 10 del Reglamento del IVA.

En relación con lo anterior, la DGT dispone que la exención contemplada en el artículo 22.Siete de la Ley del IVA sólo es aplicable a los servicios que se prestan al titular de la explotación del buque (armador del buque o al consignatario del mismo, como representante del buque en cada puerto), pero no a los servicios que se presten a un tercero, aunque se refieran a buques afectos a la navegación marítima internacional.

Por otra parte, continúa la DGT su análisis señalando que el Reglamento del IVA ofrece, a título ilustrativo, una lista de servicios, que en ningún caso es taxativa, por lo que habrá que analizar caso por caso si son servicios realizados para atender las necesidades directas de los buques o no.

Finaliza su estudio la DGT estableciendo que no se contiene en el escrito de consulta información acerca del destinatario efectivo de los servicios de transporte en taxi de la tripulación del buque.

No obstante, de acuerdo a la naturaleza de los servicios prestados, dicho Centro Directivo considera que los mismos no se prestan para atender las necesidades directas de los buques y, por tanto, con independencia de que los servicios se facturen a los consignatarios del buque, de entenderse realizados en TIVA-ES, estarán sujetos y no exentos del IVA.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V5477-16, de 28 de diciembre de 2016.

Depósitos fiscales – Sujeción al IVA – Obligación de informar en el modelo 349.

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

La consultante es una sociedad mercantil que efectúa operaciones de compra y venta de bebidas alcohólicas y otros productos objeto de Impuestos Especiales mientras éstos se encuentran en depósitos fiscales situados en otros países de la Comunidad.

En primer lugar, la DGT comienza su análisis haciendo mención a los artículos 13 y 71.Uno de la Ley del IVA. En este sentido, dicho Centro Directivo establece que las operaciones de adquisición de bienes objeto de los Impuestos Especiales que se encuentran en un depósito fiscal situado en el territorio de la Comunidad y transportados al TIVA-ES deben ser calificadas como adquisiciones intracomunitarias que estarán sujetas al Impuesto en los términos previstos en el artículo 13 de la Ley del IVA en la medida en que sea el TIVA-ES el lugar de llegada de la expedición o el transporte.

No obstante lo anterior, continúa la DGT señalando que, en caso de tratarse de una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley del IVA. El citado artículo señala que estarán exentas las adquisiciones

intracomunitarias de bienes cuya entrega en el TIVA-ES hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley.

A este respecto, el artículo 24 de la Ley del IVA deja exentas las entregas de bienes que estén vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero tal y como lo define el apartado quinto del Anexo de la Ley del IVA.

En relación con lo anterior, concluye la DGT que, las adquisiciones intracomunitarias de bienes que se encuentren en régimen suspensivo al que hace referencia la Ley de Impuestos Especiales y, por tanto, vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero, estarán sujetas pero exentas del IVA.

Por último, respecto de la obligación de la consultante de informar sobre sus operaciones en el modelo 349, las DGT señala que dicha entidad deberá informar de todas las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúe y que estén sujetas al IVA, incluso cuando estén exentas del mismo.

10. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0173-17 y V0179-17, de 25 de enero de 2017.

Sujeción al IVA de los servicios de asistencia jurídica gratuita.

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

La persona física consultante, de profesión abogado, está adscrito al correspondiente Turno de Oficio prestando servicios de asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero.

A raíz de la Resolución de 18 de junio de 1986, de la DGT, se estableció que "los servicios prestados por Abogados y Procuradores en el denominado turno de oficio o para la asistencia letrada al detenido son obligatorios para dichos profesionales en virtud de las normas jurídicas vigentes"; señalando a su vez el mencionado informe que "las cantidades que con cargo a los presupuestos del Estado se asignan a los citados profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos.". Por consiguiente, se concluía que, en ese caso, los servicios se prestan por abogados y procuradores con carácter obligatorio y gratuito.

No obstante lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), en contestación a diversas cuestiones

prejudiciales planteadas al efecto por el Tribunal Constitucional belga, se ha pronunciado sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por abogados a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, equivalente al que es objeto de consulta, en su reciente sentencia de 16 de julio de 2016, dictada en el Asunto C-543/14.

En el asunto de referencia se desprende que no todos los abogados prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino únicamente aquellos que se presentan voluntariamente para hacerlo con carácter principal o accesorio y que están inscritos a tal efecto en una lista que se elabora anualmente. Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado.

Por consiguiente, concluye el TJUE, los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita se realizan a título oneroso toda vez que el importe total de la contraprestación pagada por el destinatario o por un tercero suponga la base imponible de las operaciones sujetas y, por ende, dichos servicios no quedarán exentos del IVA sino sujetos al tipo general del Impuesto (21%) y todo ello con independencia de que el pagador no sea realmente el beneficiario de los mismos.

Como se ha indicado, lo anterior supone un cambio de criterio de la DGT sustentado sobre la STJUE de fecha de 16 de julio de 2016.

III. Country summaries

Americas

Costa Rica

Reform to Free Trade Zone Regime Bylaw

Through Executive Decree N° 40141 COMEX-H, published in the Official Gazette N° 18 on 25 January 2017, the President of the Republic, the Foreign Trade Minister and the Treasury Department Minister decreed reforms to articles 4, 6, 10-12, 14, 25, 26, 29, 31, 35, 38, 39, 41, 45, 50-53bis, 62, 67, 68, 76 of the Free Trade Zone Regime Bylaw (Executive Decree N° 34739-COMEX-H from 29 August 2008). Furthermore, articles 67bis, 76bis, and 122bis were included in the mentioned Bylaw.

The main reforms are as follows:

- Procedures simplification.
 - Exclusion of the National Added Value (NPV) of Free Trade Zone Regime requirements.
- New compliance deadlines.
- New Regulations for Free Trade Zone Park administrations.
- Provision of other services such as childcare, parking lots, among others.

The reform entered into force on 25 January 2017.

Update of excise duties applied to beverages with alcoholic content

Through resolution N° RES-DGH-002-2017, published in the Official Gazette No. 20 on 27 January 2017, the Treasury Department advised the latest update of excise taxes, applied to beverages with alcoholic content.

This update is undertaken on a quarterly basis, according to the consumer price index, and entered into force from 1 February 2017, with the below changes:

Type of alcoholic content	Excise tax (CRC per alcohol unit)
Up to 15%	¢3.21
Above 15% up to 30%	¢3.84
Above 30%	¢4.47

Update of excise duty applied to fuel and gas

Through Decree N° 40171-H, published in the Official Gazette No. 21 on 30 January 2017. The Treasury Department advised the latest update of excise duties applied to fuel and gas, which entered into force on 1 February 2017.

Imports and sales are impacted according to the type of fuel. The changes are detailed below:

Fuel type	(CRC per liter)
Regular gasoline	¢235.50
Super unleaded petrol	¢246.25
Diesel	¢139.00
Asphalt	¢47.75
Bitumen emulsion	¢35.50
Bunker	¢22.75
LPG	¢47.75
Jet Fuel A1	¢141.00
Av Gas	¢235.50
Kerosene	¢67.25
Heavy diesel	¢45.70
Heavy Nafta	¢33.75
Light Nafta	¢33.75

Asia Pacific

China

China-New Zealand and China-Australia FTA update

China-New Zealand FTA

In early January 2017, the General Administration of Customs (GAC) issued four announcements (Announcement of GAC [2017] No. 1, 2, 4, and 5) to implement special supporting measures for the import of selected agricultural products originating from New Zealand into China. Due to the fact that the import amount of certain products has exceeded the triggering standards of the special supporting measures under the China-New Zealand Free Trade Agreement (FTA) in 2017, the import duties will be levied at the MFN rate - 12 HS codes of agricultural products are affected and summarized as follows:

Product description	HS Code	Triggering standard (ton)	Conventional duty rates	MFN	MFN effective date
Cheeses	04061000 04063000 04069000	5,585	0	12%	5 January 2017
Parts of non-condensed milk and cream	04012000 04014000 04015000	2,017	0	15%	5 January 2017
Butters and other fat and oil	04051000 04059000	14,582	0	10%	11 January 2017
Solid and non-solid but condensed milk and cream	04021000 04022100 04022900 04029100	147,376	1.7%	10%	12 January 2017

China-Australia FTA

On 6 January 2017, GAC issued Announcement of GAC [2017] No. 3 to implement special supporting measures for the import of selected products originating from Australia into China in 2017. The announcement set the threshold amount of two main agricultural products (beef and milk powder, covering 8 HS codes) meaning that, when the import amount of the selected products has exceeded the threshold, the import duties of these products will be levied at the MFN rate in 2017. Please see the below summary for details:

Product description	HS Code	Triggering standard (ton)	Conventional duty rates	MFN
Beef	02011000	170,000	14%	20%
	02012000		8.4%	12%
	02013000		8.4%	12%
	02021000		17.5%	25%
	02022000		8.4%	12%
	02023000		8.4%	12%
Milk powder	04022100	19,294	7.5%	10%
	04022900		7.5%	10%

Comment

New Zealand and Australia are the two large exporters of agricultural products for China. Given the day-to-day nature of the products covered in these GAC announcements, the import volume is expected to remain high. Potentially affected companies are recommended to take the following steps:

- Companies that import agricultural products from New Zealand and Australia should review whether any of the above products are involved, and assess the potential impact on their supply chain cost.
- Additionally, companies in affected industries should closely monitor developments and take steps to prepare for potential financial impacts and the need to make changes to pricing/ tax-related contractual arrangements.

India

Highlights of Budget 2017 presented on 1 February 2017

- The Government has re-affirmed the commitment to introduce GST; IT preparedness is on track for GST implementation; efforts to sensitize trade and industry are to commence from 1 April 2017.
- There were indirect tax proposals aimed at correcting anomalies, rectifying inverted duty structure, incentivizing make in India, easing doing business, and promoting renewable energy and digitization.
- There was no change in the headline rate for service tax and the standard ad-valorem rate for excise and customs duty was maintained.

Units in SEZ allowed to provide legal and accountancy services

In order to attract investments in Special Economic Zones (SEZs) and create more employment opportunities, the Ministry of Commerce and Industry, Government of India has amended the rules governing such SEZs, thereby including legal and accounting services in the scope of services for export.

The amendment will enable Indian and foreign professionals, including the International Financial Service Centre (IFSC), in the legal and/or accounting sector to set up units in SEZs and provide services for export, i.e. providing services out of India, or supplying services from one unit of an SEZ to another unit or developer in the same or different SEZ. Such professionals will be entitled to all the fiscal benefits that are available to notified units in SEZ.

Procedure for online registration and payment in respect of OIDAR providers located in non-taxable territory

As per earlier amendments, the liability to discharge service tax had been cast on service providers located outside India and providing Online Information Database Access or Retrieval (OIDAR) services to certain categories of recipients of such services in India, thereby requiring the foreign service provider to obtain registration under service tax.

The Central Board of Excise and Customs has prescribed the procedure for registration and payment of the tax liability by such taxpayers located in non-taxable territory. Such taxpayers are required to file an application in Form ST-1A whereupon Form ST-2A (Registration Certificate) will be generated automatically. With regard to payment process, service tax providers can discharge service tax liability either through SWIFT transfer to a designated account with HDFC Bank or through internet banking. The taxpayer must have an internet banking account with one of seven prescribed banks, i.e., BNP Paribas, Citibank, DBS, Deutsche Bank, HSBC, Standard Chartered, and Bank of America. The payment will be routed through a replica of the EASIEST e-payment portal. Using the EASIEST web portal, the taxpayer can view/download challan evidencing payment of service taxes.

Separately, the authorities also extended the due date for payment of service tax liability for the month of December 2016 and January 2016 until 6 March 2017, following which, interest and penalties would be levied on the taxpayer.

Taxation on ocean freight on import of goods

As per the recent service tax amendment made by the Government, see the notification effective from 22 January 2017, service tax has been extended to the services provided in respect of the transportation of goods by a vessel from a place outside India to the customs station of clearance in India, which is provided by any person located in a non-taxable territory to a person located in a non-taxable territory.

The notification further notifies that the service tax must be discharged by the person in charge of the vessel or the agent appointed by such person in charge under the reverse charge mechanism.

The purpose of this notification is to bring Indian and foreign shipping lines into par.

Government excludes hotel aggregators from definition of aggregators

The Government has amended the definition of 'aggregators' to exclude the person who enables a potential customer to connect with persons providing services by way of renting of hotels, inns, guest houses, clubs, campsites or other commercial places meant for residential or lodging purposes, subject to certain conditions.

The conditions on the basis of which the booking companies would be excluded from the definition of aggregator are as follows:

- The person providing the services has service tax registration;
- The consideration for services provided by such a service provider is received directly by the provider and no amount that forms part of the consideration for such services is received by the aggregator directly from the recipient of the service or their representative.

Malaysia

Designated Area guide

The Royal Malaysian Customs Department (RMCD) has updated the guide on Designated Area (DA), largely to reflect the changes arising from the Finance Act 2017 and other relevant GST orders, which was revised on 1 January 2017. Highlighted below are some of the major changes.

Paragraph 10 was updated to reflect the change in concept of goods being 'supplied' versus 'removed' from the DA. The goods removed from a DA to another DA through the Principal Customs Area (PCA) are treated as an importation into Malaysia and subject to GST. However, suspension of GST would be given for such movement of goods, similar to goods removed from a DA to a free zone and warehouses under the Warehousing Scheme through the PCA. FAQ 13 was also added to illustrate this.

Paragraph 20 was updated to clarify that the service provided by a service provider in a DA to Malaysia or a service provider from Malaysia to a DA is regarded as a local supply and subject to tax under section 156(b) of the GST Act.

New paragraphs 23 to 25 were added to clarify the entitlement to an input tax credit for taxable supplies made within or between DAs. Notably any input tax incurred in relation to taxable supplies is claimable, including taxable supplies not subject to GST. However, input tax incurred in relation to exempt supplies and mixed supplies is subject to exclusion or apportionment.

Lastly, the RMCD removed FAQ 18, which was dealing with the issue of imported services that were not GST-chargeable.

Comment

The GST treatment for movement of goods between DA and PCA, free zones and certain warehouses may have changed fundamentally; however, suspension of GST at different points may give rise to the same current GST effect. Nonetheless, businesses should review any such transactions and determine the appropriate GST treatment for reporting purposes.

Another welcome clarification is on the ability to claim input tax credits on taxable supplies made within and between DAs. Although no GST is charged on such supplies within and between DAs, they are still considered as taxable supplies and input tax credits should rightfully be allowed.

Input tax credit guide

The RMCD has updated the input tax credit guide, which was revised on 4 January 2017.

An amendment to paragraph 14(j) was made that has finally shed light on the interpretation of an investment holding company (IHC), when considering certain exempt financial supplies to be incidental or otherwise. This has a critical impact on the claim ability of the related input tax credits and also if a business is considered as a mixed supplier. It is stated that an IHC refers to a company whose principal activity is in the making of investments, such as properties, shares of other companies, and holds assets in an investment portfolio such as securities for the purpose of maximizing income and capital appreciation. Exempt financial supplies made by a qualifying IHC are not treated as incidental and input tax must be apportioned.

Paragraph 26(c) and example 46 were removed, confirming that deemed input tax is not claimable for insurance or takaful cash payments made pursuant to an insurance policy or takaful contract in relation to medical or personal accident insurance policy provided to the insured registered person, and the registered person is disallowed to claim any input tax (blocked input tax, e.g. medical expenses). This is consistent with the amendment to the law.

Also, new paragraphs 57 to 59 were added to provide further clarification on claiming input tax on goods purchased before GST registration. A registered person must obtain approval from the Director General (DG) before a claim for input tax can be made under Regulation 46 of the GST Regulations 2014 on goods acquired before registration. Furthermore, in the case of capital goods, they must have been capitalized according to the standard accounting principle in Malaysia before the date the person is registered in order to be eligible to claim the input tax. Any GST

incurred on services related to capital goods is not claimable under Regulation 46 of the GST Regulations 2014 unless it can be capitalized according to the standard accounting principle in Malaysia before the date the business is required to be registered for GST.

Comment

With the clearer definition of IHC in the guide, businesses can better assess the principal activity of their company to determine whether it falls within the meaning of IHC as per the RMCD's interpretation. Subject to the *de minimis* rule, input tax incurred on making exempt financial supplies may be disallowed from claiming credits, and a mixed supplier may be required to carry out partial exemption calculations in relation to the residual input tax incurred. This, whilst not overly complex, remains an area prone to errors and unnecessary difficulty for businesses that are not principally making exempt supplies but are included in this provision.

The removal of paragraph 26(c) and example 46 are aligned with Regulation 6(c) of the GST (Amendment) Regulations 2016, where insurance or takaful cash payment relating to the supply of medical or personal accident insurance or takaful for which input tax is disallowed under Regulation 36 of the GST Regulations 2014, would not be entitled to deemed input tax. From 1 January 2017, insurance companies should take note of this, as there is less input tax that could be recovered in this area.

The claiming of GST on pre-registration costs continues to be a difficult area. The confirmation that it would be possible to recover the GST on service costs that are capitalized is a positive outcome. However, the denial of input tax on pre-registration capital costs unless the items are capitalized pre-registration is problematic and is arguably not supported by the law.

For further information on key amendments to GST orders and implementation from 1 January 2017, see [GST Special Alert 1/2017](#).

Impact of transfer pricing adjustments on valuation of goods for import declaration purposes

Companies may adjust the value of goods for cross-border transactions for transfer pricing (TP) reasons. The adjustment may be upward or downward and may impact the value of goods (for customs duties and GST/VAT purposes) that was initially declared by the importing company.

It is a common practice in some countries to obtain an upfront approval/ruling from the customs authorities for the valuation of imports that may potentially be impacted by TP adjustments. Nevertheless, TP seems to be the least explored area from a customs perspective at this stage in Malaysia.

It may only be a matter of time before the RMCD formally adopts the approach taken abroad and requests an upfront approval or ruling. Given that generally customs import values should be based on transaction values between related companies that are not influenced by their relationship, it would be important for companies to prepare to consider these aspects for import valuation purposes.

This is especially so when there is a rising trend of post-import valuation audits conducted by the RMCD, even on import duty exempted items, as GST is now imposed on most imported goods. Whether any additional GST or customs duties would need to be paid as a result of such adjustments also remains a matter of concern.

Duty rate lowered for goods imported in personal baggage

From 1 January 2017, the flat rate of import duty imposed on dutiable goods imported on/ with or in the baggage of a person entering Malaysia for non-commercial use has been reduced from 30% to 10% with the amendment of the Customs Duties Order 2012. This applies regardless of preferential rates granted under the ASEAN Trade in Goods Agreement (ATIGA).

This excludes the import of motor vehicles, alcoholic beverages, spirits, tobacco and cigarettes.

The Customs Duties Order 2012 will be replaced by the Customs Duties Order 2017 with effect from 1 April 2017.

New Zealand

GST amendments

The latest amendments to the Goods and Services Tax Act (GSTA) will soon come into force. The majority of these changes will apply from either 1 April 2017, or on the date of enactment of the amending legislation.

The main changes are as follows:

1. More businesses will be able to claim GST on capital raising costs.
2. More services relating to New Zealand land will be subject to GST at 15%.
3. Nonresident businesses will have a greater opportunity to 'GST-only' register in New Zealand and claim input GST.
4. Large, partially exempt businesses will be allowed to obtain approval from the tax authorities for their method of apportionment.
5. Secondhand goods GST deduction will be available for some goods made from platinum, gold or silver.

6. Owners of boats and aircraft exported by own power will benefit from zero-rating of goods and services used for repairing, renovating, modifying or treating of their craft.

1. Claiming GST on capital raising costs

Probably the most welcomed change is that businesses will be allowed to claim an input tax credit for GST on costs that relate to capital raising, to the extent the capital raising is for making their taxable supplies. This change should come into effect on 1 April 2017.

2. No zero-rating for certain supplies relating to New Zealand land

The scope of services that can be zero-rated when provided to nonresident customers will be narrowed by requiring that tax at 15% is charged to services that are **in connection** with New Zealand land or improvement on this land, where those services **are intended to enable or assist a change in the physical condition, ownership or legal status of the land or improvement.**

The current test requires that tax at 15% is charged on services provided **directly in connection with** land.

The new rule will impact overseas owners of New Zealand real property, as many more New Zealand providers will be charging GST at 15%, such as real estate agents and lawyers.

The precise scope of services that will be captured by this change is not yet fully clear and a Tax Information Bulletin is expected to be published by the tax authorities before the law comes into effect.

This change should come into effect on 1 April 2017.

3. 'GST-only' registration in New Zealand and claiming input GST

Overseas businesses should have a greater opportunity to register under a nonresident GST registration and claim New Zealand GST due to the change in the respective GSTA provision.

This change could have a significant impact on how New Zealand GST claims are administered, reduce nonresident 'standard' GST registrations and related administrative and compliance costs, and improve GST neutrality for cross-border business by allowing more New Zealand GST to be refunded.

If this amendment comes into force with a retrospective effect, on 1 April 2014 (which is the currently proposed date), businesses would be able to consider a retrospective registration and related GST claims.

4. Approval of large partially exempt businesses' method of apportionment

Large (with a turnover over NZD 24 million), partially exempt businesses will be able to agree with the Commissioner of Inland Revenue an alternative method of apportioning and making adjustments to their input GST deductions. The agreed method must be fair and reasonable. This was previously available only to financial services providers.

This change should come into effect on the date of the enactment of the legislation.

5. Secondhand goods GST deduction for some goods made from platinum, gold or silver

Taxpayers will be able to deduct GST on secondhand goods composed fully or partially of gold, silver and platinum, which are of a kind manufactured for sale to the public.

This amendment should come into force on the day of enactment with a retrospective application (four year), providing an opportunity for claiming GST, where applicable.

6. Zero-rating of goods and services used for work on boats and aircraft exported by own power

GST zero-rating will be extended to goods and services used for boats and aircrafts exported from New Zealand under their own power.

Previously, these goods and services were taxed at the standard rate of 15%.

This change should come into effect on the date of the enactment of the legislation.

EMEA

European Union

Customs authorities increasingly focus on export controls

The customs authorities are responsible for enforcing certain measures at EU borders on behalf of other competent authorities. When declaring goods for export, a consolidation table will determine if the declared goods could be considered as dual use goods. If so, the exporter or declarant will have to state that the goods are not subject to dual use control measures, or provide an export authorisation.

Recent cases have shown that customs authorities go further, by taking into account export control measures during their audits and Authorized Economic Operator (AEO) reviews.

The latter goes hand in hand with the EU Commission proposal for an updated 'dual use regulation ', introducing some significant changes in the control over dual-use items exports.

Facts

The new regulatory settlement seeks to enhance the control on certain products and activities and to optimize the existing licensing architecture. The proposal, if accepted, will increase obligations for the private sector regarding compliance. The implementation of an Internal Compliance Program will be an obligatory element in order for companies to make use of simplified licensing mechanisms such as global licenses or general authorizations. In return, the existing simplification will be significantly expanded.

The Internal Compliance Program is used to assure that companies act in accordance with export control laws. On the other hand, the purpose of AEO status is to build confidence that a business will comply with customs requirements. Both programs provide the status of ' reliable exporter' and offer benefits related to simplified export procedures. Nevertheless, the two sets of procedures are currently not officially related.

The proposal also brings a new 'human security' approach, leading to an additional category of controlled goods to cover cyber-surveillance technologies, particularly the export of certain monitoring centres and data retention systems. Further to this, the EU proposal imposes targeted catch-all provisions in order to assure the control over non-listed products in certain 'risk sectors' related to data privacy and depending on the export destination. This may include additional control over certain telecommunication equipment, biometrics, location tracking devices, etc. These expanded catch-all provisions could create an additional layer of uncertainty which can only be mitigated by proper due diligence by the company itself.

Implications

Although not completely overlapping, the convergence of the AEO status with the Internal Compliance Program could reduce duplication of controls required in companies' structures and avoid inefficiencies.

In addition, in order to include the export control measures as part of their AEO status, companies should maintain specific compliance procedures related to staff training, products classification, licence applications, additional databases and sanctioned party screening tools. The Internal Compliance Program will introduce additional due diligence and disclosure requirements, including the reporting of suspicious transactions.

Denmark

CJEU judgment on application of VAT secondhand goods scheme for parts removed from 'end of life' cars

In the case of *Sjelle Autogenbrug I/S*, the Court of Justice of the European Union has endorsed the opinion of Advocate General Yves Bot, and ruled that the sale of spare parts salvaged from cars that are going to be scrapped should be dealt with under the margin scheme. The tax authorities took the view that the salvaged parts were a by-product created when the car was scrapped, and therefore that VAT should be charged on the full resale proceeds.

However, the CJEU observed that a car is made up of a number of parts, which do not change their nature when they are removed from a vehicle, so the sale of parts should be dealt with under the margin scheme. The ruling creates more equal competition between, especially, scrap companies in Denmark (Copenhagen) and Sweden (Malmö) as Sweden already allowed the treatment now made clear by the CJEU.

The CJEU's judgment potentially creates some complex VAT accounting requirements, e.g. over the allocation of the cost of scrap cars across a potentially significant number of parts, many of which may not be sold separately.

Finland

Acquiring services provided to bank were considered VAT exempt financial services by court

On 3 February 2017, the Supreme Administrative Court (SAC) gave a ruling KH0:2017:18 in relation to acquiring services provided to a bank by Company A. The services, where a merchant made an agreement for accepting card payments with the bank, provided by A consisted of the following:

- Setting up the merchant for the acquiring system of Company A.
- Authentication requests of the card payment transactions via Company A's system to Visa and MasterCard.
- Sending the response received from Visa and MasterCard to the merchant's payment terminal.
- Receiving the information on the card payment transactions provided by the merchant at the end of the day.
- Preparing an accounting message for the transfer of funds and forwarding it to Visa and MasterCard.
- Calculating the settlements and service fees and preparing a Payment File delivered to the bank.

Charges and settlements between the merchant and the bank were realized via the Payment File without input from the bank, but money did not pass through the bank accounts of Company A.

According to the ruling, the acquiring services were, in this case, considered to form a distinct whole and fulfill in effect the specific, essential functions of a financial service. Since the provided services factually had the effect of transferring funds and entailed changes in the legal and financial situation, they were deemed as VAT exempt financial services. Therefore, the bank acquiring the services was not required to account for reverse charge VAT for the services.

France

Reference to CJEU regarding C3S

By way of background, the Social Security and Solidarity Contribution (C3S) is based on the total revenue of a company for the previous year at a rate of 0.13% + 0.03% (additional contribution). In 2017, a new additional contribution is to be introduced (see the January 2017 edition of this newsletter).

Article L.651-5 Paragraph 1 of the French Social Security Code defines the C3S base:

"companies subject to this contribution have to annually declare to the Authorities responsible for its recovery (RSI) the amount of their total turnover declared to the tax authorities, calculated excluding turnover taxes and related taxes [...]".

The key question is to determine whether EU transfers of goods are to be included in the C3S taxable basis.

In 2013, the Court of Cassation confirmed that transfers of stocks had to be taken into account for the calculation of the C3S (*Soitec* decision n°12-25776).

However, on 19 January 2017, the following question was referred by the Court of Cassation to the Court of Justice of the European Union (*Lubrizol France* (Cour de Cassation, 19 January 2017, n°15-26723): Is the application of C3S to these transfers of stock between Member States contrary to the principle of free movement of goods, since it introduces a tax having an effect equivalent to a customs duty only for the flows of goods between France and EU Member States, which is formally prohibited by articles 28 and 30 of the TFEU?

In the light of the new arguments set out in the *Lubrizol* case and referred to the CJEU, it is recommended that businesses review this issue, to avoid the consequences of statutory limitations for C3S paid in 2014. Taj is able to assist on this matter.

No deductibility for VAT invoiced by participating companies to loyalty program managers

Marriott Rewards LLC, a company established in the US, manages the loyalty program of the Marriott hotel group, which enables hotels in the group to issue loyalty points to their customers. When customers use their points, the hotels invoice Marriott Rewards for the nights provided to customers under the loyalty program.

Marriott Rewards requested a refund of the French VAT included on these invoices. The Conseil d'Etat cancelled the lower court judgment which held that there was a direct link between the benefits of the members of the program and the manager's activity, thus authorizing VAT recovery based on the overhead costs theory.

The Conseil d'Etat (*Marriott Rewards* (Conseil d'Etat, 7 December 2016, n°396460) considered that the loyalty program managers' right to deduct VAT had already been resolved by the Court of Justice of the European Union judgments in *LMUK* and *Baxi Group* (C-53/09 and C-55/09), and held that payments made by the manager should be considered as the counterpart to the operations carried out by the members for the benefit of their customers. Consequently, the related VAT cannot be recovered. Only VAT relating to a supply separate from the accommodation provision rendered to the program manager would be eligible for VAT recovery.

The case has been referred to the Versailles Administrative Appeal Court. The referral decision will be of considerable interest, as it will enable determination of whether there is, apart from the accommodation provision, another service supply (such as commercial cooperation, potentially outside the territorial scope of French VAT).

VAT complex supply- ski rental associated with insurance and transport services

A company renting ski equipment as its principal activity was audited and the tax authorities issued tax reassessments relating to the insurance and transport services provided in addition to the main leasing activity, considering that the insurance services should be subject to VAT and that the 20% rate should be applied to the transport services.

Based on the well-established line of reasoning deriving from CJEU case law, the Court rejected these reassessments (Lyon Administrative Court of Appeal, 13 December 2016, N°15LY01413-C). In particular, the Court pointed out that these two services are optional and may be provided by other operators. Insofar as they are not essential to the equipment leasing main activity, they become an end in themselves for the customers.

The mere fact that such services are not offered apart from the equipment leasing is not sufficient to establish that they would objectively form a single economic operation.

The Court upheld the company's position, which had not applied VAT on the insurance and had applied the VAT reduced rate to the passenger transport services.

Although this decision appears favorable to the taxpayer, it should be noted that it does not detail the practical conditions for the implementation of these insurance and passenger transport services related to the equipment leasing. To date, no appeal to the Conseil d 'Etat has been filed.

Germany

Federal Court rules on VAT treatment of supplies via a calloff stock - supplies via call off stock can be zero-rated intra-Community supplies if certain conditions are fulfilled

The Federal Tax Court (BFH) issued a decision on 20 October 2016, V R 31/15, on the VAT treatment of supplies made via a call off stock. The BFH confirmed the 2015 decision of the lower Hessian tax court (FG Hessen of 25 August 2015, 1 K 251910 1 K 2519/10), in which that court disagreed with the tax authorities' position regarding supplies via German call off stock. According to the tax authorities, the supply of goods from other EU Member States via consignment stock located in Germany should be deemed to be an intra-Community supply of goods followed by a domestic supply by the supplier. This in general results in VAT reporting obligations for the supplier in Germany.

The case before the BFH involved a Spanish trading company that sold goods to a German company. The goods produced in Spain were supplied via call off stock located in Germany. The German customer had a service agreement with the warehouse operator, under which the warehouse services were contracted on behalf of, and for the account of, the supplier. The customer had dictated these terms to the supplier. The warehouse operator was required to provide services, such as storage, unloading, etc., relating to the stored goods, and the German customer had been granted free access to the goods. The central supply agreements contained terms relating to the goods to be supplied, the terms of delivery, price and payment. The quantity and dates of supply were determined by call off schedules forwarded by the German customer on a daily basis. Only these schedules had a legally binding effect. The quantities shipped to the warehouse were required to cover the demands of the customer during the coming weeks and months.

The BFH ruled that a supply via call off stock where the final customer was identified at the beginning of the transport from the EU Member State of dispatch and where a binding order existed on that date should be considered a direct intra-Community supply. It is irrelevant that the right to dispose of the goods was only transferred in Germany.

The BFH stated that its decision is in line with the 2009 decision of the Court of Justice of the European Union (X, C-84/09). Based on this decision, the classification of a transaction as an intra-Community supply or acquisition cannot be made contingent upon the observance of a specific time period during which the transport of the goods supplied or acquired must begin or end. However, to make such a classification and to determine the place of acquisition, there must be a temporal and material link between the supply of the relevant goods and the transport of the goods, as well as continuity in the transaction.

The BFH pointed out that the temporal and material link requirement is not affected by a short temporary interim storage of the goods, as in the current case. The BFH also held that the tax authorities' view, which is based on the guidance issued by the OFD (higher local tax authority) of Frankfurt dated 15 December 2015, that the transfer of goods from another EU Member State to a German consignment stock will trigger a deemed intra-Community acquisition of the goods by the seller in Germany, followed by a domestic taxable supply, is incorrect.

Comment

The BFH decision does not include any new guidance as to how storage contracts should be drafted to ensure the assumption of a binding order before transport commences. Although the BFH does not follow the position taken by the tax authorities for nonresident taxpayers, potentially affected parties should continue to register for VAT in Germany in the case of supplies via call off stock since it is unclear if and when the tax authorities will implement the BFH decision in practice. It is hoped that the tax authorities will take steps soon to implement a change in practice which would lead to fewer registration duties for nonresident taxpayers.

Hungary

CJEU orders input tax restriction for holding company

MVM, a Hungarian state-owned energy company, incurred VAT on professional costs relating to the acquisition and management of subsidiaries that generated electricity. It did not form a VAT group with the subsidiaries, and did not charge them for management services until several years later.

The Court of Justice of the European Union has ordered that MVM should not be able to recover this VAT as input tax. It confirmed that the activity of managing subsidiaries cannot be an economic activity unless it involves carrying out transactions that are subject to VAT. In other words, managing subsidiaries for free

does not allow a holding company to recover input tax. The CJEU further indicated that the costs were unlikely to have a direct and immediate link to MVM's other business activities (such as leasing power plants), and could not be linked to charges made several years later.

This decision does not break new ground in relation to the treatment of costs incurred by holding companies, but is a reminder of the need to take care when considering their supplies and VAT group membership.

Ireland

CJEU judgment on application of VAT to road tolls

Eight of the ten toll roads in Ireland are run by private operators who charge VAT on the tolls. The Dublin tunnel and Westlink motorway, however, are operated by the National Roads Authority (NRA), which has overall responsibility for providing a safe and efficient national road network in Ireland.

In the Court of Justice of the European Union case of National Roads Authority, Advocate General Szpunar suggested that the NRA should also charge VAT on its tolls, but the CJEU has now ruled that it should not. Public authorities need not charge VAT on their core activities, provided that they are not in competition with private providers. In this case, there was no actual competition (the toll roads all followed different routes), and there was no realistic possibility of a private toll road setting up in competition with the NRA's toll roads. The CJEU concluded that the purely theoretical possibility that a private operator might wish to compete with the NRA toll roads was insufficient to demonstrate that the authority should charge VAT.

Italy

Legislative decree of DL *Milleproroghe* under examination

Following the approval of the Commission for Constitutional Affairs, the legislative decree of DL *Milleproroghe* (the annual decree extending the life of various government measures) has passed under the examination of the Parliament. The proposed amendments are planned to be definitively approved by the end of February.

In particular, the following VAT amendments have been proposed:

- **Intrastat obligations for EU acquisitions** - extension until 31 December 2017 of the obligation to declare intra-Community acquisitions for Intrastat purposes. The expected removal should be effective as of January 2018.

- **Quarterly communications of invoices and customs bills (i.e. new quarterly *Spesometro*)** - this new periodical reporting obligation should become a quarterly VAT fulfilment starting from FY2018. During FY2017, only two half-yearly *Spesometro* should be submitted within the following deadlines:
 - 16 September 2017 for the first *Spesometro* (January-June 2017);
 - In February 2018 for the second *Spesometro* (July-December 2017).

Intrastat forms for intra-Community acquisitions

Due to the approach of the deadline for the submission of January 2017 Intrastat forms, and in particular considering the need for clarity regarding the declaration of intra-Community acquisitions for January 2017 following the recent VAT law changes, on 17 February 2017, the tax authorities, the customs authorities and the National Institute of Statistics (Istat) jointly issued an official press release on this topic.

Pending the approval of the legislative decree *Milleproroghe* (which, as discussed above, should extend the obligation to declare intra-Community acquisitions for Intrastat purposes to 31 December 2017), the authorities officially confirm that Istat is in any case obliged to collect the statistical information related to intra-Community acquisitions of goods for the month of January 2017, according to Regulation (EC) No 638/2004 of the European Parliament and of the Council of 31 March 2004 on Community statistics relating to the trading of goods between Member States.

Therefore, in order to fulfil the statistics obligations under Regulation (EC) No 638/2004, the Intrastat forms relating to January 2017 intra-Community acquisitions (i.e. INTRA-2 forms) must be e-submitted, based on the ordinary procedure and deadline (27 February 2017), only by the following taxpayers, who:

- Are already required to submit, on a monthly basis, the Intrastat forms related to intra-Community acquisitions of goods;
- Have made intra-Community acquisitions of goods for an amount higher than EUR 50,000 during January 2017 or the IV quarter of 2016.

Technical guidelines for periodical e-submission of invoices issued/received

In Circular Letter n° 1/E dated 7 February 2017, the tax authorities provided the first guidelines regarding the technical requirements to satisfy for the periodical e-submission of invoices issued/received, in compliance with the VAT law provisions recently introduced.

First clarifications regarding amended VAT warehouse regime effective from 1 April 2017

In Resolution n° 4/E dated 17 January 2017, the tax authorities released the first explanations regarding the application of VAT under the new VAT warehouse regime (effective as of 1 April 2017). In particular, they have confirmed that the VAT payment will be actually due only when goods have been extracted from the VAT warehouse in order to be sold within Italian territory; in this case, the VAT shall be paid by the VAT warehouse keeper in the name and on behalf of the VAT subject extracting the goods, and no VAT offsetting between VAT debts and VAT credits will be allowed.

Union Customs Code update

A number of acts were issued by the Customs and Monopoly Agency in January and February 2017 in light of the Union Customs Code and relevant legal package, entering into force from 1 May 2016.

Firstly, they specified the application criteria to meet the "practical standards of competence or professional qualifications" required by art. 39, let. d) of the UCC in order to obtain Authorized Economic Operator (AEO) status, i.e. in particular, with reference to the successful completion of training covering customs legislation, stated by art 27, par. 1, let. b) of Implementing Regulation (EU) 2015/2447.

Moreover, operative guidelines have been provided in order to apply authorizations for the comprehensive guarantees to be used in more than one Member State, according to art. 89, par. 1, let. b) of the UCC.

Furthermore, the Agency affirmed that, in light of art. 214 of the UCC, relating to the records to be kept within customs procedures, there is no longer an obligation to lodge inventory of the goods under customs warehousing authorization where the applications have been filed after 1 May 2016 (i.e. such fulfillment being instead still required with reference to customs warehousing authorizations in force at such date until the relevant reassessment).

Finally, a Note has been issued aimed at summarizing all the guidelines previously published by the Customs and Monopoly Agency with reference to transit procedures.

Russia

First statistical data regarding foreign providers of e-services registered with tax authorities

It is reported by the Federal Tax service that 74 foreign companies, including Apple, Google, Microsoft, Netflix, Samsung, Bloomberg, Wargaming Group, Amazon, Oxford University, eBay, Valve Corporation, Nintendo, Avangate, Netors, AIRBNB, Formula One, Badoo, Booking, Alibaba have submitted applications for registration with the tax authorities to pay VAT on e-services.

28 companies have been already registered; applications from other companies are currently under consideration. Shortly, the list of all foreign companies registered with the tax authorities to pay VAT on e-services will be published on the official website of the Federal Tax Service.

Federal Tax Service clarifies procedure of VAT application for the transfer of rights to use the additional functions of a computer online game

The Federal Tax Service in its Letter No. CD-4-3/988@ dated 23 January 2017 clarified the procedure of VAT application when there is the transfer of rights to use data and commands of a computer online game including the audio-visual images.

In particular, the Federal Tax Service stated that in accordance with the court practice, the provision of the possibility to use the additional functions of the game for facilitating the gaming process is in its essence the provision of paid services based on the agreement on the provision of services. These services are not subject to VAT exemption provided with respect to the provision of rights to use software and database based on the license agreement (case of 000 ' Maii.Ru Games' No. A40-194444/ 2015 and A40-56211/ 2014).

At the same time, the Federal Tax Service clarified that when a company provides to individuals on the basis of a simple nonexclusive license the rights to use a computer game in the scope determined by the respective agreement whereas the game is the software and is the aggregation of data, commands and audiovisual images activated subsequently so that the licensee achieves the certain result envisaged by the game without payment (activated data and commands) and after payment (non-activated data and commands), the operations on the transfer of non-activated data and commands may be subject to VAT exemption.

Federal Tax Service clarifies application of VAT upon acquisition from a foreign entity of rights to use database through Internet

The Federal Tax Service in its Letter No. CD-4-3/950@ dated 23 January 2017 clarified that services on the provision of databases through the Internet, including by provision of remote access, should be considered as electronic services. Where the taxpayer concludes agreements on the provision of such rights that are not license agreements, the VAT exemption cannot be applied.

In accordance with the Russian Tax Code if a foreign entity renders e-services the place of supply of which is considered to be Russia to entities registered with the Russian tax authorities, the VAT should be accounted for and paid to the tax authorities by the latter entities acting as tax agents.

Ministry of Finance clarifies application of VAT with respect to issuance by Russian entity of guarantee in favor of foreign entity

The Ministry of Finance in its Letter No. 03-07-08/2120 dated 19 January 2017 stated that the place of supply of services on the issuance of guarantees rendered by a Russian entity in favor of a foreign entity is considered to be Russia. At the same time, from 1 January 2017, the operations on issuance of guarantees by taxpayers not being banks are exempt from VAT. Therefore, the fee obtained by the Russian entity for issuance of the guarantee in favor of a foreign entity is not subject to VAT starting from 1 January 2017.

Federal Tax Service summarizes court practice on tax issues for the second half of 2016

The Federal Tax Service issued Letter No. CA-4-7 /24825@ dated 23 December summarizing the court practice on tax issues for the second half of 2016.

The following court cases on VAT issues were included in the summary:

- Obtaining an unjustified tax benefit due to manipulation of the transaction value - in particular, the summary includes a case on the overestimation of the value of a land plot with a simultaneous underestimation of the value of the realty object located on this land plot for the purpose of increased VAT recovery (case No. A40-71974/ 2015).
- Separate VAT accounting -VAT related to the acquisition of goods/work/services used exclusively for non-VATable operations could not be claimed for recovery, even where 5% barrier has not been exceeded (case No. A40-65178/2015).
- VAT related to developer services with respect to nonresidential premises in a block of flats - the court stated that the block of flats is an object of non-production purposes regardless of the fact that there are nonresidential premises, therefore, the developer's services with respect to nonresidential premises in a block of flats are exempt from VAT (case No. A78-0467/2015).
- Recovery of VAT related to aircraft ground handling - recovery of VAT is possible provided that the VAT is separately indicated in the respective VAT invoice (case No. A40-79255/2014).

Federal Customs Service summarizes practice on disputes considered by the Service in 2016

On 27 January 2017, on the official website of the Federal Customs Service (<http://customs.ru/>) was published an overview of the practice on disputes considered by the Federal Customs Service in 2016.

Among detailed requirements on customs control of the country of origin, classification of imported goods, netto weight of imported goods and exemption from VAT of medical equipment, the Federal Customs Service issued a new position on customs control of the customs value of imported goods.

In particular, according to the position of the Federal Customs Service, customs value cannot be adjusted based on arguments of incorrectness or lack of confirmation of the declared customs value which were known to the customs authority at the stage of additional verification of customs value, but were not indicated in the relevant decision (including the fact that no documents were requested by the customs authority with regard to such arguments).

Changes in administrative responsibility for non-submission, late submission or submission of incorrect statistical forms for movement of goods within the EEU

According to the legislation, companies should submit to the customs authorities statistical forms on the movement of goods between the countries of the Eurasian Economic Union (EEU).

The deadline for the submission of the statistical form is the 8th business day of the month following the month of the goods' shipment. The form may be submitted, in particular, via the Russian Federal Customs Service's website.

From 29 January 2017, for the non-provision, late provision or provision of a statistical form containing incorrect information, companies may be liable for an administrative fine from RUB 20,000 to RUB 50,000 for the first omission, and from RUB 50,000 to RUB 100,000 for repeated omissions.

Companies moving goods within the EEU should carefully check the data indicated in statistical forms, in particular, to avoid discrepancies with other reporting forms. It is also recommended to comply with the terms and procedure of provision of statistical forms to the customs authorities to avoid, in particular, the risk of administrative liability.

South Africa

Implementation of environmental levy on tyres

An environmental levy on tyres announced by the Minister of Finance of South Africa in his 2016 budget speech came into effect on 1 February 2017.

This levy applies in addition to any other customs duties currently applicable to all imported or locally manufactured, new or rethreaded and pneumatic tyres.

Amendment of customs duty rate on sugar

Customs duty on sugar classifiable under tariff subheadings 1701.12, 1701.13, 1701.14, 1701.91, and 1701.99 has been reduced from 31.89c/kg to free of duty in terms of the existing variable tariff formula.

Strike action over EU chicken

On 1 February 2017, a protest was held by South African workers, trade union members and representatives from the poultry industry against the perceived dumping of chicken originating from the EU. A list of demands was delivered by the protesters to the European Union offices in Pretoria, South Africa, which vehemently denied allegations of dumping but pointed to the drought and structural issues experienced in South Africa having more of an impact on the industry.

UAE

VAT registration and compliance requirements

The Ministry of Finance recently published details on its website of VAT registration and compliance requirements. The MOF stated that:

"Registration for VAT is expected to be made available to businesses that meet the requirements criteria three months before the launch of VAT. Businesses will be able to register online using eServices".

The expectation following this announcement is that VAT registration applications may be filed from October 2017.

Registered businesses will be expected to submit VAT returns on a regular basis, with most businesses required to file quarterly. Businesses should keep sufficient records to enable the authorities to identify the details of the business activities and review transactions to determine whether the correct amount of VAT has been paid. The specifics regarding the documents which will be required, and the time period for keeping them, are yet to be confirmed.

United Kingdom

Court judgment on VAT treatment of vouchers given away with newspapers

Associated Newspapers Ltd ran a promotion giving away a retailer 's vouchers to people who bought the Daily Mail and Sunday Mail newspaper for three months.

The Court of Appeal has been considering the VAT treatment of these vouchers, and has upheld the conclusions reached by the Upper Tribunal. It decided that ANL was entitled to recover input tax where it procured vouchers through intermediaries, as the cost of the vouchers was part of its general business

overheads. ANL might have been giving the vouchers away, but this was for a business purpose and was not caught by deemed supply rules, so ANL did not need to account for output tax when it handed the voucher to readers.

ANL also sought to reclaim VAT on vouchers bought direct from the retailer. The Court of Appeal agreed with the Upper Tribunal that no VAT was charged on these retailer vouchers, and to that extent no input tax recovery was possible.

As it stands, the judgment casts doubt on sections of the tax authorities' guidance on how to deal with vouchers.

'Points based' reward scheme appeals refused

The UK First-tier Tribunal has dismissed appeals by Marriott Rewards LLC and Whitbread Group Pic in relation to points based reward schemes run by Marriott.

When members of the loyalty scheme redeem points in exchange for a 'free' stay, the hotel makes a charge to the points company.

The First-tier Tribunal agreed with the appellants that, as was the case in the 'Nectar points' case of Aimia Coalition Loyalty UK Limited, the redeemers made supplies to the scheme operator (Marriott Rewards LLC in the case). However, it decided that the supplies consisted of the agreement to provide reward stays generally, and that the refunds of VAT claimed by Marriott were not payable as the relevant supplies were outside the scope of UK VAT, while the refunds of output tax charged by Whitbread (in connection with supplies made before January 2010) were not due because the supplies made at that time were correctly chargeable with UK VAT. Accordingly, both appeals were dismissed.

However, the decision indicates that VAT recovery may be possible in relation to many 'points based' reward schemes.

Court judgment on VAT treatment of student recruitment services supplied to universities

An increasing number of students at UK universities now come from outside the EU. To attract such students, Newcastle University engaged local agents (e.g. in Malaysia) to handle non-EU student recruitment. The First-tier Tribunal has now ruled that the agents' services were made to the University, and not (in part) to the student. The University should therefore account for VAT on the full value of services received since 2010 under the reverse charge (although before 2010 different rules on place of supply applied).

Moreover, the University was not entitled to any VAT recovery on the services (even as residual input tax).

Given the increasing internationalization of universities and the competitiveness of the education market, overseas agents have become a key part of international strategy, although new recruitment models have been increasingly used in recent years.

Brexit and Indirect Tax Survey

The results of a survey conducted towards the end of 2016 on the likely indirect tax consequences of Brexit are now available: [Brexit and Indirect Tax Survey](#).

Responses indicate that most businesses are starting to consider the impact of Brexit, even though considerable uncertainty remains. Significant areas of concern include possible changes to current Customs duty rules with resulting duty cost implications, losing the ability to rely on EU VAT principles, and more complex supply chains for goods and services in relation to potential non-tax impacts of Brexit.

Eurasian Economic Union

Introduction of zero import customs duty rates for certain goods

Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission of 18 October 2016 No. 111 introduces 0% import customs duty with regard to fibers of artificial viscose, classified under the classification code 5504 10 000 0, from 2 January 2017 to 31 December 2019.

Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission of 30 November 2016 No. 130 introduces 0% import customs duty with regard to certain types of polyethylene classified under classification code 3901 20 900 1 from 1 January 2017 to 31 December 2017.

Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission of 30 November 2016 No. 127 introduces 0% import customs duty with regard to certain types of chemical compounds classified under classification codes 2812 90 000 0, 2850 00 200 0 and 2931 90 800 9 from 22 January 2017 to 31 December 2019.

Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission of 18 October 2016 No. 112 introduces 0% import customs duty with regard to certain types of fruit purees classified under classification codes 2007 99 from 2 January 2017 to 31 December 2018.

Decisions No. 111, No. 112 and No. 130 came into effect on 2 January 2017. Decision No.127 came into effect on 22 January 2017.

Entry into force of requirements on marking of explosives

Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission of 20 July 2012 No. 57 introduces technical regulation on the safety of explosives and goods made from explosives.

While most of this technical regulation is effective from 1 July 2014, the part of the technical regulation on the marking of explosives is effective from 1 January 2017.

In particular, the explosives are to be marked by the introduction of marking substances and micro carriers into the explosives, which allow remote detection of explosives and identification of the country of origin, type of goods, producer, shipment and date of production.

Also published on the website of the Eurasian Economic Commission is a list of explosives that are not subject to marking, e.g., testing samples of explosives not released into free circulation.

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

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

Atentamente,
Deloitte Legal

Deloitte hace referencia, individual o conjuntamente, a Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") (*private company limited by guarantee*, de acuerdo con la legislación del Reino Unido), y a su red de firmas miembro y sus entidades asociadas. DTTL y cada una de sus firmas miembro son entidades con personalidad jurídica propia e independiente. DTTL (también denominada "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Consulte la página <http://www.deloitte.com/about> si desea obtener una descripción detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, asesoramiento financiero, gestión del riesgo, tributación y otros servicios relacionados, a clientes públicos y privados en un amplio número de sectores. Con una red de firmas miembro interconectadas a escala global que se extiende por más de 150 países y territorios, Deloitte aporta las mejores capacidades y un servicio de máxima calidad a sus clientes, ofreciéndoles la ayuda que necesitan para abordar los complejos desafíos a los que se enfrentan. Los más de 225.000 profesionales de Deloitte han asumido el compromiso de crear un verdadero impacto.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), pretenden, por medio de esta publicación, prestar un servicio o asesoramiento profesional. 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 será responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

Deloitte Legal