

Deloitte.

Febrero 2015
Boletín de IVA

Deloitte Abogados
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos



Índice de contenido

I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de febrero de 2015. Asunto C-662/13 (Surgicare).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de febrero de 2015. Asuntos acumulados C-144/13, C-154/13 y C-160/13 (VDP Dental Laboratory, X y Nobel Biocare).
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 15 de enero de 2015. Nº de recurso 507/2013.
4. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 28 de enero de 2015. Nº de recurso 15106/2014.
5. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sentencia de 26 de enero de 2015. Nº de Recurso 400/2010.

II. Doctrina administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5195/2013, de 22 de enero de 2015.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5371/2012, de 22 de enero de 2015.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 7538/2012, de 22 de enero de 2015.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0044-15, de 12 de enero de 2015.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0100-15, V0101-15, V102-15, V0103-15 y V0104-15, de 16 de enero de 2015.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0135-15, de 19 de enero de 2015.

7. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V0203-15, de 20 de enero de 2015.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0240-15, de 21 de enero de 2015.**
9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0242-15, de 21 de enero de 2015.**
10. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0340-15, de 30 de enero de 2015.**

III. World WAT News.

Americas

Canada

New form and filing requirement for GST/HST closely related companies election from 1 January 2015.

Treatment of downward transfer pricing adjustments.

Colombia

Additional protocol to Pacific Alliance Agreement signed.

Costa Rica

Amendment to General Sales Tax regime for multilevel marketing.

Changes in General Sales Tax calculation for carbonated beverages.

Mexico

Extension to period in which vehicles can be imported into Sonora State without bond or deposit.

Protocol approved to Economic Complementation Agreement between Mexico and Cuba regarding dispute settlement procedure.

Modifications to Foreign Trade Rules and Criteria of the Ministry of Economy regarding export permits for iron minerals and import permits for textiles and

apparel.

Rules concerning importation of textile and apparel goods.

United States

Michigan: New law imposes affiliate nexus and click-through nexus standards with rebuttable presumptions.

Asia Pacific

China

Adjustment of export VAT refund rates for selected products as from 1 January 2015.

Battery and coating products included in scope of Consumption Tax.

India

High Court judgment on sales tax on use of brand name by subsidiaries.

The Supreme Court upholds the constitutional validity of the levy of sales tax on the processing and supply of photographs, photo prints and negatives.

A Madras High Court judgment on whether multifunctional network printers are classified as computer peripherals.

Indonesia

Government imposes safeguard duties on construction steel.

Planned review of Indonesia-Japan Economic Partnership Agreement.

Japan

Japan Customs publishes guidance on the self-certification system under the Japan-Australia Economic Partnership Agreement.

Singapore

Singapore Customs has released guidance regarding the export of dutiable goods from licensed warehouses.

Vietnam

A Customs law decree has been issued, including a number of changes to procedures.

Trade Preferences

Japan-Australia

The Japan-Australia Economic Partnership Agreement has entered into force.

EMEA

Denmark

A bill has been introduced concerning the implementation of a reverse charge rule on the domestic supply of gas and electricity.

There have been changes to the rules regarding the storage of electronic accounting records.

Eurasian Economic Union

The Agreement on the Eurasian Economic Union came into effect on 1 January 2015.

The customs duty rate in relation to some types of separators has been amended.

There have been changes to the Foreign Economic Activity Commodity Nomenclature of the Eurasian Economic Union regarding precious and semi-precious stones.

European Union

The European Commission has published an updated edition of its list of VAT rates applied in each EU Member State.

France

France has implemented an optional VAT reverse charge for imports.

Advocate-General Maciej Szpunar has delivered his opinion on the VAT treatment of secondhand car breakdown warranties.

Italy

The Ministry of Economy and Finance has made available the text of the implementing decree for the split payment procedure, and the tax authorities have provided some further clarification about the scope of the new rules.

There has been a Supreme Court decision regarding the application of the VAT rules regarding the transfer of a going concern.

There is an update on excise duty rates for alcoholic products and certain energy products.

The deadline for the use of electronic documents for certain excise purposes has been deferred.

The customs local clearance procedure can now also apply to an authorization issued to the direct customs representative.

Decrease to tax credit for relief for fuel used by owners of taxi license and 'rental with driver' authorization.

Annual excise duty returns for electricity and natural gas.

Payment of customs duty via transfer.

Kazakhstan

There have been changes to a number of VAT and customs laws, including payment deadlines for import VAT and excise duty for goods released into domestic circulation, classification of goods for customs purposes, in-house customs audits, the filing of documents for the customs declaration of goods, and the responsibilities of declarants..

Netherlands

Judgment in case regarding VAT deduction for certain expenses incurred by a holding company.

Poland

Judgment confirming 100% input VAT deduction in respect of company cars.

Portugal

Tax authorities refusing VAT deductions made by branches related to costs then allocated to a head office located abroad.

Practical implications of the new rules for local VAT refunds.

Practical effect of the new rules regarding VAT recovery related to bad debts..

Russia

VAT treatment of interest received from organizations for granting credit deferment.

Decrease in VAT rate for organizations providing internal air transport services.

Temporary export customs duty for wheat and meslin.

Imported equipment used for iron production will be VAT exempt upon importation.

Obligation of taxpayers to make payment of taxes.

Slovenia

Tax-certified cash registers to become mandatory for taxable persons operating with cash. Increased tax rates for financial services and insurance contracts tax.

United Kingdom

A CJEU reference on the VAT treatment of 'payment processing'.

I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de febrero de 2015. Asunto C-662/13, Surgicare – Unidades de Saúde, S.A.

Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Derecho tributario nacional — Procedimiento especial nacional aplicable en caso de sospecha de prácticas abusivas en materia tributaria — Principios de efectividad y equivalencia.

Esta sentencia se produce en el marco de un litigio entre las autoridades fiscales portuguesas y Surgicare, sociedad de Derecho portugués cuyas actividades consisten en la construcción, explotación y gestión de centros de salud así como en la prestación de servicios médicos y quirúrgicos en general.

En lo relativo al litigio principal, entre los años 2003 a 2007, Surgicare edificó y equipó una clínica en un terreno de su propiedad, sin realizar operaciones imponibles por lo que acumuló créditos de IVA. Posteriormente, tras la construcción de la clínica, Surgicare cedió su explotación a Clínica Parque dos Poetas, S.A., sociedad que tiene los mismos accionistas y pertenece al mismo grupo de sociedades que Surgicare. A raíz de dicha cesión, que consideraba constitutiva de una operación sujeta al IVA, la compañía se dedujo el IVA correspondiente que había soportado por la adquisición de los bienes y servicios necesarios para la construcción de la clínica y su equipamiento.

Como consecuencia de una inspección llevada a cabo durante los años 2005 a 2007, la administración tributaria portuguesa concluyó que Surgicare había ejercitado abusivamente el derecho a la devolución del IVA, al considerar que la cesión de la explotación a una sociedad creada a estos efectos por el mismo grupo de sociedades tenía como único objetivo permitir a posteriori a Surgicare justificar la existencia de un derecho a deducción del IVA soportado en el período en que tuvo lugar la construcción y equipamiento del inmueble, cuando no habría podido disfrutar de ese derecho si esa misma empresa se hubiera encargado de la explotación de la clínica, pues esta actividad está exenta de IVA. Por consiguiente, en 2010 la Administración portuguesa giró a Surgicare una liquidación complementaria del IVA abusivamente deducido en los ejercicios 2005 a 2007.

Contra dicha resolución, la sociedad interpone un recurso alegando que consideraba la liquidación complementaria como ilegal al no haber utilizado

la administración tributaria portuguesa el procedimiento especial obligatorio previsto para la aplicación de normas antiabuso y por estimar que las prácticas controvertidas no eran abusivas.

Ante estas circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo, quién había de pronunciarse en última instancia sobre este litigio, decide plantear al TJUE la cuestión prejudicial de si, en un en un contexto en que la administración tributaria sospecha la existencia de una práctica abusiva destinada a obtener la devolución del IVA y en que el Derecho portugués prevé un procedimiento previo obligatorio aplicable a las prácticas abusivas en materia tributaria, debe considerarse que dicho procedimiento no puede aplicarse en el ámbito del IVA, dado el origen comunitario de este impuesto.

Tras considerar la citada petición de decisión prejudicial como admisible, el TJUE señala que, a pesar de que la Directiva 2006/112/CE habilita a los Estados miembros a establecer las obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no prevé ninguna disposición que precise exactamente el contenido de las medidas que deben adoptar los Estados miembros a este respecto.

Con base en lo anterior, el Tribunal de Justicia señala que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a las autoridades competentes y los procedimientos para luchar contra el fraude del IVA, así como configurar la regulación de los procedimientos de salvaguardia de los derechos que confiere a los justiciables el Derecho de la Unión, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la que rige situaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni haga imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).

Tras considerar que el procedimiento especial previsto en la normativa portuguesa en relación con la aplicación de normas antiabuso respeta ambos principios, concluye el TJUE que la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación previa y obligatoria de un procedimiento administrativo nacional en relación con la aplicación de dichas normas (como el previsto en la legislación portuguesa al efecto), en el caso de que la administración tributaria sospeche la existencia de una práctica abusiva.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de febrero de 2015. Asuntos acumulados C-144/13, C-154/13 y C-160/13, VDP Dental Laboratory NV, X BV y Nobel Biocare Nederland BV.

Procedimiento prejudicial — Deducciones — Exenciones — Suministros de prótesis dentales.

Esta sentencia tiene por objeto resolver distintas peticiones de decisión prejudicial, en el marco de tres litigios entre VDP Dental Laboratory BV, X BV y Nobel Biocare Nederland BV y las autoridades tributarias de los Países Bajos, en relación con la recaudación del IVA correspondiente a los ejercicios 2006 y 2008.

En relación a los citados litigios, los mismos presentan los siguientes hechos:

- La sociedad VDP, domiciliada en Países Bajos, actúa como intermediaria en la venta de prótesis dentales. En su declaración del IVA correspondiente al primer trimestre de 2006, dicha sociedad declaró exentas las entregas de prótesis dentales a dentistas domiciliados en Países Bajos en virtud del artículo 11 de la Ley reguladora del IVA en el citado territorio (en adelante, Código del IVA), deduciendo el IVA facturado durante ese trimestre en las adquisiciones de las prótesis en cuestión, según lo establecido en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. La Inspección denegó la deducción llevada a cabo por la compañía en virtud del artículo 15 del Código de IVA.

VDP presentó declaración y abonó el IVA en relación con las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales procedentes de laboratorios domiciliados fuera de los Países Bajos. No obstante, la compañía estima en un momento posterior que, en lo que respecta a las citadas importaciones y adquisiciones intracomunitarias, no era sujeto pasivo del IVA según lo establecido en el artículo 21 del Código de IVA, en relación con el artículo 143.a) de la Directiva de IVA y en el artículo 17 del Código de IVA, en relación con el artículo 140.a) de la Sexta Directiva, respectivamente. La inspección desestimó igualmente la reclamación presentada por VDP sobre este particular.

- La sociedad X BV, domiciliada en Países Bajos, regenta una clínica dental cuyas actividades se encuentran exentas en virtud del artículo 11 del Código de IVA, sin derecho a deducción. Dicha sociedad realiza adquisiciones intracomunitarias de prótesis dentales a un protésico dental establecido en Alemania, sin presentar ninguna declaración del IVA en este concepto, por lo que la inspección emite una liquidación

complementaria.

- La sociedad Nobel Biocare Nederland BV, establecida en Países Bajos, ostenta la condición de protésico dental en el sentido del artículo 11 del Código de IVA y actúa como intermediario en la venta de prótesis dentales. Dichas prótesis son fabricadas en Suecia por la sociedad matriz de Nobel, también protésico dental y expedidas a los Países Bajos.

Nobel presentó la correspondiente declaración de IVA y abonó las cuotas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias realizadas en diciembre de 2008. Posteriormente, presentó una reclamación al respecto, al entender que dichas adquisiciones intracomunitarias estaban exentas del IVA, dado que tal suministro está también exento cuando se realiza en los Países Bajos.

En relación con los citados hechos y tras las oportunas instancias ante los tribunales nacionales, se plantean al Tribunal diversas cuestiones prejudiciales algunas de las cuales procedemos a agrupar, por referirse a los mismos supuestos:

1. Si el artículo 168 de la Directiva del IVA, que recoge el contenido del artículo 17 apartado 2 de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a la deducción del IVA aún cuando una disposición normativa nacional, opuesta a la Directiva del IVA, establece una exención (por lo que se excluye el derecho a la deducción).
2. Si deben interpretarse los artículos 143 a) y 140 a) y b) de la Directiva del IVA en el sentido de que las exenciones de IVA no se aplican a la importación y adquisición intracomunitaria de prótesis dentales y si, en su caso, esa exención está supeditada a que las prótesis se entreguen por dentistas o protésicos dentales y/o sean entregadas a dentistas o protésicos dentales.
3. Si la exención prevista en el artículo 140, letras a) y b), de la Directiva del IVA se aplica también a la adquisición intracomunitaria de prótesis dentales procedentes de un Estado miembro que haya aplicado el régimen excepcional y transitorio establecido en el artículo 370 de la Directiva del IVA, el cual permite a los Estados miembros que fueran parte de la Comunidad el 1 de enero de 1978, no aplicar la exención a determinadas operaciones previstas en la Directiva en el caso de haberlas gravado en tal fecha y entre las que se encuentran las entregas de prótesis dentales realizadas por dentistas y protésicos dentales.

De acuerdo con lo anterior y en relación con las citadas cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Justicia concluye en los siguientes términos:

1. El Tribunal, como ya había indicado en jurisprudencia anterior, establece que el artículo 168 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que cuando una exención establecida en el Derecho nacional es incompatible con la Directiva del IVA, dicho artículo no permite a un sujeto pasivo acogerse a dicha exención y a la vez reclamar el derecho a deducción.
2. Afirma el Tribunal que las disposiciones previstas los artículos 143 a) y 140 a) y b) de la Directiva del IVA, relativas a las exenciones en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias, respectivamente, han de interpretarse de idéntico modo que la normativa relativa a las exenciones en las entregas interiores, prevista en el artículo 132 de dicha Directiva.

Así, para determinar si una adquisición intracomunitaria y una importación de bienes, respectivamente, están exentas del IVA, habrá que comprobar si la entrega de esos mismos bienes está exenta en el territorio del Estado miembro de destino. Señala en este sentido el Tribunal que, partiendo de este elemento de referencia, por lo que respecta a las prótesis dentales habrá de referirse a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra e), del Directiva del IVA, el cual establece que para poder acogerse a dicha exención, es necesario que las prótesis dentales sean suministradas por dentistas o protésicos dentales.

Con base en lo anterior, concluye el Tribunal señalando que la exención del IVA se aplica a la adquisición intracomunitaria y a la importación definitiva de prótesis dentales suministradas por los dentistas y los protésicos dentales, siempre y cuando el Estado miembro de la entrega o de importación no haya aplicado la normativa transitoria establecida en el artículo 370 de la Directiva del IVA.

3. Concluye el Tribunal señalando que cuando un Estado miembro no haya aplicado el régimen excepcional y transitorio establecido en el artículo 370 de la Directiva y aplique la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra e), se aplicarán también las exenciones previstas en el artículo 140, letras a) y b), en relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas en dicho Estado, con independencia de si el Estado miembro de origen hace uso de dicho régimen excepcional y transitorio establecido en el artículo 370 de la Directiva del IVA.

3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 15 de enero de 2015. Nº recurso 507/2013.

Correcta aplicación de la renuncia a la exención en transmisiones de terrenos – Comunicación fehaciente de la condición de sujeto pasivo del adquirente – Cumplimiento de los requisitos legales establecidos.

El objeto de la presente sentencia del Tribunal Supremo versa sobre el correcto cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 20.dos de la Ley del IVA y en el 8.1 del Reglamento del Impuesto en relación con la renuncia a la aplicación de la exención del IVA en un supuesto de transmisión de un terreno.

En un primer momento, las partes formalizaron la compraventa de un terreno mediante la correspondiente escritura pública en la que meramente se hizo constar que la transmisión se encontraba sujeta al IVA.

Con posterioridad a la formalización de la escritura, y en el marco de unas actuaciones de comprobación relativas al ITP y AJD, la actora aportó a la oficina liquidadora una diligencia de rectificación de la mencionada escritura en la que se venía a añadir que: (i) el sujeto pasivo del IVA renunciaba a la exención de dicho impuesto; (ii) que la compradora (la actora) manifestaba ser sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad empresarial y tener derecho a la deducción total del impuesto soportado por la presente adquisición; (iii) que ambas partes hacían valer la presente escritura como medio de notificación de la parte transmitente a la parte adquirente de la renuncia a la exención; y (iv) que la parte vendedora declaraba haber percibido con anterioridad de la compradora la cuota correspondiente al IVA.

Pese a tales aclaraciones, la Administración Tributaria posteriormente giró una nueva liquidación exigiendo el ITP al tipo impositivo del 7%, señalando que la renuncia a la exención del IVA se había efectuado con fecha posterior al hecho imponible. Tal actuación fue refrendada por el Tribunal Económico Administrativo y por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

En particular, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia, ahora recurrida, consideró que la sola mención contenida en la escritura pública inicial, en cuya virtud la vendedora repercutió el IVA a la compradora, no era suficiente para entender cumplidos los requisitos establecidos por el artículo 8 del Reglamento del IVA por cuanto, en su opinión, era en ese momento cuando se debía haber efectuado la declaración suscrita por el adquirente en la que éste hiciese constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado.

Así pues, la cuestión controvertida planteada al Tribunal Supremo se centra en verificar si ha habido cumplimiento del requisito consistente en la

comunicación al transmitente de la condición de sujeto pasivo del adquirente con derecho a la deducción total del IVA.

En este sentido, la parte recurrente trae a colación tres sentencias de contraste (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de julio de 2008, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 22 de julio de 2005 y sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla, de 11 de abril de 2008) que, a juicio del Tribunal Supremo, comparten identidad subjetiva, fáctica pero no jurídica con el pronunciamiento contenido en la sentencia impugnada.

Pues bien, mientras que la sentencia recurrida interpreta con estricto rigor formal las exigencias contenidas en el referido artículo 8.1, párrafo segundo del Reglamento del IVA, considerando incumplidos los requisitos establecidos en la citada norma al otorgarles el carácter de requisitos esenciales e invalidantes, las sentencias de contraste, mucho menos formalistas, declaran como criterio interpretativo que la norma ha de ser dilucidada desde la perspectiva de la finalidad de la norma y teniendo en consideración todos los elementos de prueba de cuya valoración, en su conjunto, se desprenda el conocimiento por las partes intervinientes en la operación de la concurrencia de los requisitos sustantivos o materiales que fundamentan la renuncia a la exención del IVA.

En base a lo anterior y de acuerdo con la jurisprudencia consolidada al respecto del Tribunal Supremo (en las sentencias con números de casación 7352/2000, 1879/2001, 4704/2001, 4108/2001 y 24/2005), éste finalmente señala que la sentencia recurrida infringe el ordenamiento jurídico, dado que el criterio seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid es contrario a la posición actual de la jurisprudencia de la Sala sobre la interpretación que se le debe dar a las exigencias contenidas en el artículo 8.1, segundo párrafo, del Reglamento del IVA, la cual ha ido evolucionando desde una postura inicial de mayor rigor formal en la renuncia a la exención del IVA, hasta una posición mucho más antiformalista, que enfoca el criterio interpretativo de la referida norma desde la perspectiva de su finalidad.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Supremo viene a refutar la argumentación esgrimida por parte del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y a estimar el recurso de casación presentado, bajo dos líneas argumentales.

1. Se ha de reconocer la trascendencia jurídica que tiene la Diligencia de rectificación otorgada, y aportada en un momento posterior, donde se pone de manifiesto que se cometió un error involuntario al no señalar que la operación estaba sujeta y no exenta del IVA. Así pues, de dicha

diligencia de rectificación, el Tribunal Supremo considera de manera clara que la parte transmitente, en la fecha de la transmisión del terreno, conocía perfectamente la condición de sujeto pasivo del adquirente, con derecho a la deducción total del IVA. Por tanto, considera que con dicho documento queda subsanada la pretendida falta de cumplimiento del requisito formal exigido en el artículo 8.1, párrafo segundo Reglamento del IVA.

2. La improcedencia del criterio interpretativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dado que el adquirente no tenía siquiera obligación de justificar el cumplimiento mediante protocolización notarial de la comunicación a la Hacienda Pública acerca del cumplimiento de los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA.

4. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 28 de enero de 2015. Nº de recurso 15106/2014.

Deducción del IVA soportado en la factura de un despacho de abogados — relación de dicha factura con la actividad económica principal de la Sociedad, o bien, con otras actividades secundarias.

Aplicación de la exención a una operación intracomunitaria en la que la empresa destinataria del servicio figura dada de alta como operador intracomunitario a posteriori de la prestación del servicio.

La inspección entiende que el IVA soportado en relación con unos servicios prestados por un despacho de abogados no es deducible al no guardar relación con la actividad principal de la Sociedad.

La parte actora, que es la empresa destinataria de dichos servicios, argumenta que la factura se corresponde con estudios relativos a nuevas actividades que la misma tiene como objetivo iniciar.

El TSJ de Galicia entiende que no resulta un argumento determinante el hecho de que los trabajos realizados por el despacho de abogados no guarden relación con la actividad que supone unos mayores ingresos y que, teniendo en cuenta que se cumplen los demás requisitos para la deducibilidad, el IVA soportado en esta factura es deducible.

En la misma resolución se trata sobre una posible exención de una prestación de servicios intracomunitaria, aunque el operador intracomunitario, al que le prestan los citados servicios, está inscrito en el correspondiente registro con posterioridad a la operación. El TSJ de Galicia otorga validez suficiente para que pueda operar la citada exención, al hecho

que se aporte un certificado de las autoridades fiscales del Estado Miembro del que es residente el operador en cuestión que certifica que dicha Sociedad venía operando en aquél Estado desde ejercicios anteriores.

5. Tribunal Superior de Justicia de Región de Murcia. Sentencia de 26 de enero de 2015. Nº de Recurso 400/2010.

Operación inmobiliaria sujeta y exenta del IVA — Requisitos temporales de renuncia a la exención — No acreditación de los transmitentes como empresarios ni tampoco que realicen la venta en el ejercicio de su actividad empresarial.

En esta sentencia, la cuestión se centra en determinar la validez de la renuncia a la exención del IVA, cuando ésta se produce en una escritura posterior a la escritura de compraventa del inmueble.

El Tribunal entiende que a la vista del sistema normativo estatal que exige que la renuncia al impuesto se produzca de forma expresa, con anterioridad o simultaneidad a la entrega del inmueble, no sería válida una renuncia a la citada exención con posterioridad a la fecha de entrega del inmueble.

En consecuencia, la mencionada operación debe quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

II. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5195/2012, de 22 de enero de 2015.

Sujeto pasivo — aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo — Entrega de bien inmueble en ejecución de garantía.

El supuesto de hecho que analiza el TEAC en esta Resolución trata de la transmisión de una participación indivisa de un bien inmueble (finca) “libre de ocupantes, arrendatarios e inquilinos, y libre de cualquier carga, hipotecas, gastos y tributos y afecciones fiscales, incluidas las correspondientes al proceso urbanizadorio en que se encuentra”. Sobre dicho inmueble hay constituidas varias hipotecas, por lo que se pacta que la entidad adquirente retendrá una parte del precio para cancelar las mencionadas hipotecas (principal e intereses).

La Inspección consideró que resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el último inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guion de la Ley del IVA, al estimar que existe una entrega del bien inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. La entidad reclamante adquiere el inmueble, que constituye la garantía del préstamo hipotecario, a cambio de un precio, parte del cual lo retiene para cancelar el préstamo hipotecario; esto es, existe un pago de una contraprestación por el adquirente que se vincula necesariamente a la extinción del préstamo hipotecario.

El TEAC, sin embargo, en esta Resolución no comparte la interpretación de la Inspección de Tributos respecto de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, y acuerda anular la liquidación dictada por la Administración tributaria por los siguientes motivos:

En primer lugar, porque, de acuerdo con lo establecido en el contrato de compraventa de la finca, considera que no cabe entender que la entidad adquirente se subroga en la posición deudora del préstamo hipotecario (asumiendo esta obligación), pese a haber retenido parte del pago para atender el saldo total de la deuda, dado que, a su juicio, ésta adquiere la finca libre de cargas, por lo que corresponde al transmitente la eliminación de éstas, limitándose la entidad adquirente a efectuar parte del pago de la operación mediante la extensión de cheques nominativos a favor del acreedor hipotecario. De esta forma, considera que el caso objeto de controversia no se incluye dentro del supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el último inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer

guion de la Ley del IVA (transmisión del inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente). Criterio que podría entenderse que matiza en cierta medida la interpretación mantenida por la DGT en varias contestaciones a consultas (véase, entre otras, las contestaciones nº V1415-13 y V1416-13, ambas de 24 de abril de 2013).

Con todo, quizá lo más relevante de la Resolución del TEAC es, en segundo lugar, el inciso final del último párrafo de la misma en el que parece afirmar que, aún en el caso de que pudiera entenderse que es el adquirente quien se obliga a extinguir la deuda garantizada, no obstante, el caso analizado “queda muy alejado del concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el primer inciso del artículo 84.uno.2º, letra e), tercer guion de la Ley del IVA en relación con las previsiones contenidas en la Directiva comunitaria”.

El TEAC parece poner en tela de juicio (si bien, en nuestra opinión, no lo hace con la contundencia y claridad que sería deseable) este supuesto de inversión del sujeto pasivo, contenido en el tercer inciso del artículo 84.uno.2º, letra e), tercer guion -entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente-, cuando no pueda subsumirse (como, en su opinión, ocurre en el caso objeto de litigio) dentro del supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en la Directiva. Recordemos, a estos efectos, que el artículo 199.1, letra e) de la Directiva establece la posibilidad de que los Estados miembros apliquen el mismo únicamente a “la entrega de bienes efectuada como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía”.

La razón para ello, dada por el TEAC, radica en que los supuestos a los que puede aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo no pueden extenderse más allá de los términos recogidos por el precepto de la Directiva que regula esta materia (esto es, no pueden extenderse más allá de aquellos casos que supongan una entrega de bienes efectuada como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía), máxime cuando -de la actuación administrativa en aplicación de la norma interna- pueden ocasionarse perjuicios económicos para el obligado tributario.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 5371/2012, de 22 de enero de 2015.

Deducciones — Facturas y documentos sustitutos como requisito de deducibilidad.

En este supuesto, el TEAC analiza la obligación de que la factura o documento sustitutivo cumpla con todos los requisitos formales para considerar deducible el IVA soportado en la operación. Se analiza una transmisión de dos inmuebles en los que ni la factura ni la propia escritura recogen la información necesaria para considerar cumplidos los requisitos que exige la LIVA para la deducibilidad del IVA soportado. Hay una inadecuación del contenido de la factura con la realidad acreditada por la Administración tributaria pues el destinatario de la factura es distinto del adquirente en contrato privado, la descripción de la operación no identifica el bien, etc.

El TEAC fundamenta la necesidad de cumplir dichos requisitos para que, en la gestión de los tributos encomendada a la Administración tributaria, ésta pueda disponer de la suficiente información de las transacciones realizadas en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales.

En concreto, en el ámbito del IVA la corrección de la factura está dotada de una especial importancia, puesto que la existencia de ésta va a permitir el adecuado funcionamiento de la mecánica impositiva, al ligarse en su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas a la posesión del documento justificativo de tales cuotas.

Sobre esta cuestión este Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha pronunciado de forma reiterada distinguiendo principalmente entre dos tipos de exigencias que deben requerírsele a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

- Por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen;
- Por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir.

Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a Derecho la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

Si no se cumplen todas las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el incumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

El propio TEAC recuerda que la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 1998, en uno de los párrafos de su fundamento de derecho señala: “No hay duda alguna, pues, que los errores en las facturas son plenamente subsanables, de tal modo que cuando se proceda a la correspondiente rectificación puede el sujeto pasivo ejercitar el derecho a la deducción correspondiente, en las declaraciones-liquidaciones que presente a partir de este momento, siempre que no haya transcurrido el plazo de cinco años (...).”

En conclusión, a juicio del TEAC, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y del TS, deben cumplirse los requisitos formales y materiales para considerar deducible el IVA soportado por empresarios y profesionales. El incumplimiento de los requisitos formales no supone una pérdida de dicho derecho sino una posposición del ejercicio del mismo a las declaraciones-liquidaciones posteriores a la subsanación de los defectos advertidos, siempre que los requisitos materiales (realidad de la operación realizada) hayan sido cumplidos.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 7538/2012, de 22 de enero de 2015.

Devolución a no establecidos — Cuotas deducibles — Organización de eventos promocionales — Atenciones a clientes y gastos por desplazamiento y manutención.

En el supuesto examinado, una entidad no establecida celebra seminarios en el territorio de aplicación del impuesto con concesionarios de sus productos para presentar nuevos productos, información, servicios técnicos, etc. Por estos servicios soporta IVA, solicitando posteriormente su devolución por considerar que se trata de un IVA deducible, al ser aplicable el artículo 96.Uno.6º, al considerar que los gastos de desplazamiento o

viajes, hostelería y restauración son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

La Administración deniega la devolución solicitada por considerar que los gastos realizados por la entidad constituyen atenciones a clientes, no deducibles por aplicación del artículo 96.Uno.5º de la LIVA.

La primera cuestión que analiza el TEAC se refiere al hecho de que la solicitud de la devolución del Impuesto es un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación. De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

En el presente caso, los gastos en los que incurre el contribuyente en el territorio de aplicación del Impuesto son gastos de viajes, hostelería y restauración, y para determinar si tienen carácter deducible habrá que ver si son gastos fiscalmente deducibles a efectos, en este caso, del Impuesto sobre Sociedades.

De lo expuesto y de las pruebas aportadas por la entidad, se deriva que la organización del seminario va más allá de unas simples atenciones a clientes. Con el seminario se da a conocer a los concesionarios sus nuevos productos, que son quienes tienen que hacer los pedidos y vender estos productos en España, así como también se les da conocimientos y formación en aspectos tan importantes para las ventas de la empresa como el marketing o el servicio posventa, los seguros; asimismo, hay reuniones individuales de los distintos concesionarios, reuniones en las que se tratan los problemas específicos que se dan en cada uno de estos concesionarios.

Es evidente, a juicio del TEAC, que la organización del seminario tiene como fin promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios en España, por lo que no se trata de simples atenciones gratuitas a clientes (los concesionarios).

De acuerdo con lo anterior, el Tribunal considera que los gastos realizados en España tendrían carácter deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que en aplicación del artículo 96.Uno.6º de la LIVA, las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto por los servicios prestados a la entidad recurrente en España serán deducibles.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0044-15, de 12 de enero de 2015.

Exenciones del IVA en un depósito distinto del aduanero

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de las exenciones recogidas en la Ley del IVA en las importaciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios que tienen lugar en un depósito distinto del aduanero en el siguiente supuesto de hecho:

Una entidad vende una mercancía importada y despachada a libre práctica que ha vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero a una entidad canaria que, a su vez, la revende a una entidad peninsular, vigente la vinculación y que será quien finalmente ultime el régimen.

En otros casos, no se producen reventas mientras las mercancías han estado vinculadas al régimen pero las mercancías son objeto de prestaciones de servicios como etiquetado, reacondicionamiento y trasvase, vigente a la vinculación.

En ocasiones las mercancías permanecen únicamente un día vinculadas al régimen de depósito distinto del aduanero.

La DGT transcribe los artículos 65, 24 y el anexo Quinto, apartados a y b, de la Ley del IVA que establecen respectivamente;

1. la aplicación de la exención del IVA en las importaciones de bienes vinculados a un depósito distinto del aduanero (DDA) así como a las prestaciones de servicio relacionadas directamente con las importaciones.
2. la aplicación de la exención del IVA en las entregas de bienes destinados a ser vinculados a un DDA así como las prestaciones de servicio directamente relacionadas con dichas entregas.
3. el régimen de DDA no se aplicará a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con

excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos

Una vez mencionados los artículos aplicables a este régimen, la DGT determina las siguientes conclusiones:

En primer lugar, determina que las entregas de bienes que se efectúen estando las mercancías vinculadas al régimen de DDA estarán exentas del IVA con independencia que las mismas sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el TAI.

En consecuencia, siendo posible esta exención cuando la entrega la haga una entidad no establecida será igualmente aplicable la regla establecida en el artículo 84.uno.2º de la Ley del IVA, siendo el sujeto pasivo de la misma el adquirente de los bienes.

Por otro lado, en relación con las prestaciones de servicios realizadas dentro del régimen del DDA establece la DGT que están exentas del IVA los servicios prestados sobre mercancías vinculadas al régimen DDA, incluida la descarga y trasvase y, en su caso, el etiquetado y reacondicionamiento, vigente la vinculación.

No obstante, estos servicios aunque estén exentos deberán ser facturados por el sujeto pasivo conforme al artículo 164 de la Ley del IVA y a lo establecido en el Reglamento de Facturación.

Posteriormente analiza la DGT la salida de la mercancía del régimen DDA y considera que, conforme al artículo 19.5º de la Ley del IVA serán consideradas operaciones asimiladas a las importaciones las salidas de mercancías de las áreas a que se refiere el artículo 23 y 24 de la Ley del IVA, que se hubiesen beneficiado del a exención del Impuesto según lo expuesto anteriormente.

Con respecto a la determinación de la base imponible de estas operaciones consideradas como operaciones asimiladas a la importación, y en base a lo establecido en el artículo 83.uno.3º.e) y más concretamente en la Resolución 1/1994 de 10 de enero, la DGT considera que;

1. cuando los bienes que abandonan el régimen procediesen de países terceros: la base imponible será la que hubiese correspondido a la importación exenta
2. si los bienes proceden de otro Estado miembro: la base imponible será la relativa a la adquisición intracomunitaria de los bienes exenta

3. si los bienes proceden del interior: la que resultase de la previa entrega exenta,

y si hubo incorporación o transformación de los bienes indicados anteriormente, la suma de las bases que resulten de aplicar los criterios precedentes.

Finalmente, con respecto a las formalidades exigidas en la aplicación de este régimen de DDA la DGT concluye lo siguiente:

- Con respecto a la liquidación: La operación asimilada a la importación (salida del DDA) debe ser declarada por el sujeto pasivo a través de la liquidación establecida a tal efecto (modelo 380) y que la cuota del IVA correspondiente a dicha operación será deducible en el mismo modelo.
- Aclara la DGT que se entienden como operaciones asimiladas a las importaciones de bienes las salidas de mercancías del régimen DDA que fueron vinculadas para ser posteriormente objeto de una entrega de bienes y/o prestaciones de servicio exentas. ES decir, que la exención del régimen DDA también es aplicable cuando las mercancías vinculadas sólo vayan a ser objeto únicamente de prestaciones de servicios exentas.
- Con respecto a la permanencia del almacenamiento requerido para aplicar el régimen DDA entiende la DGT que aunque no hay un plazo mínimo establecido al efecto, teniendo en cuenta que la finalidad básica del DDA es el almacenamiento, esta finalidad no podría entenderse cumplida cuando el tiempo de permanencia de las mercancías sea tan limitado que vacíe de contenido el objetivo perseguido.
- Con respecto a los requisitos formales:
 - El transporte desde la Aduana al DDA debe ser inmediato y con un DVD
 - Los depósitos tipo A requieren aceptación del depositario
 - La introducción física de las mercancías en el DDA debe ser contabilizada
 - Las ventas en el DDA deben ser debidamente anotadas también en la contabilidad y comunicadas a la Aduana

- Las prestaciones de servicios deben ser las usuales o las autorizadas por la Aduana
- La salida del DDA debe ser comunicada por el titular del DDA a la oficina de la Aduana correspondiente por vía telemática

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0100-15, de 16 de enero de 2015 (caso idéntico resuelto en las consultas V0101-15, V0102-15, V0103-15, V0104-15).

Régimen especial de las Agencias de Viaje: determinación de la base imponible

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de determinar provisionalmente la base imponible de las operaciones a las que resulta de aplicación el Régimen especial de las Agencias de Viaje (en adelante, REAV) en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una confederación de asociaciones de agencias de viajes cuyas empresas asociadas realizan operaciones sujetas al Régimen especial de las Agencias de Viajes que, en ocasiones, no pueden determinar debido a determinadas prácticas del sector y de las condiciones en que adquieren los servicios de viajes a otros empresarios o profesionales como, entre otros, los descuentos y rebajas por volumen de compras o ventas, los supuestos de "subocupación" y "extracupos", las variaciones de precios condicionadas a la evolución de los precios del carburante o el sistema de garantías hoteleras, la base imponible de las operaciones en el momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La consultante plantea la posibilidad de determinar provisionalmente la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto a las que sea de aplicación el régimen especial en función del margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a las totalidad de las operaciones realizadas en ese periodo, regularizando la misma en la última declaración-liquidación del ejercicio en relación con el margen efectivo real correspondiente al mismo.

A esta consulta, la DGT comiendo transcribiendo el artículo 145 de la Ley de la LIVA, donde se determina que la base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes, aclarando a su vez que éste debe ser calculado operación por operación, esto es, para cada viaje.

No obstante lo anterior, la DGT reconoce que prácticas recurrentes del sector como los descuentos y rebajas derivados de volumen de compras de servicios de alojamientos, supuestos de “subocupación” o “garantías hoteleras”, “extracupos” o ajustes de precios en función del precio del carburante, implican que en el momento en que la agencia de viajes debe calcular la base imponible/margen correspondiente a cada viaje, el importe de los bienes y servicios adquiridos a otros empresarios no pueda conocerse, tratándose de cantidades estimadas y que no van a poder conocerse hasta el final de periodos relativamente dilatados en el tiempo.

Con objeto de dar una solución al problema planteado, continúa la DGT aduciendo que resultan aplicables las normas reguladoras del régimen general de IVA en los aspectos en los que no exista una norma propia del régimen especial, con lo que resultaría de aplicación el artículo 80. Seis de la LIVA para la determinación de la base imponible cuando no pueda ser conocida en el momento del devengo del impuesto.

En el sentido de este artículo, la consultante plantea realizar la determinación provisional de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto a las que sea de aplicación el régimen especial en función del margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a las totalidad de las operaciones realizadas en ese periodo, regularizando la misma en la última declaración-liquidación del ejercicio, en relación con el margen efectivo real correspondiente al mismo.

La DGT confirma este criterio como razonable y fundado siempre que se mantenga en el tiempo, sin perjuicio de otros criterios fundados que la agencia de viajes pueda establecer para la determinación provisional de la base imponible.

De esta forma, la agencia deberá determinar el porcentaje que representa el margen bruto, IVA excluido, correspondiente al conjunto de la totalidad de sus operaciones acogidas al régimen especial durante el año inmediatamente anterior, IVA incluido.

La base imponible que la agencia habría de consignar en cada una de sus declaraciones-liquidaciones, salvo la correspondiente al último periodo de declaración, en concepto de base imponible, sería el importe resultante de aplicar el porcentaje determinado en el párrafo anterior, sobre el importe total del conjunto de los servicios acogidos al régimen especial devengados durante ese periodo.

Una vez finalizado el ejercicio, la agencia de viajes deberá determinar el margen bruto real, IVA excluido, correspondiente a la totalidad de las operaciones a las que hubiera sido de aplicación el régimen especial. En

este sentido, la base imponible de la última declaración-liquidación del ejercicio correspondiente a todas las operaciones acogidas al régimen especial se determinará según la diferencia entre el importe del margen bruto real y la suma de las bases imponibles que hubiesen sido consignadas por dicho concepto en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los anteriores periodos de declaración-liquidación del ejercicio.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0135-15, de 19 de enero de 2015.

Reglas de localización de servicios

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el lugar de localización de los servicios realizados por la consultante a efectos del Impuesto en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante es titular por cesión en exclusiva de los derechos de gestión y comercialización de espacios y la venta de entradas para el Campeonato del Mundo de Motociclismo. En el desarrollo de dicha actividad, el consultante realiza las siguientes operaciones:

- *Cede espacios en áreas habilitadas en los circuitos para que sus clientes puedan instalar stands comerciales o promocionales. Los costes de organización y montaje de dichos stands son asumidos por tales clientes.*
- *Comercializa entradas de acceso Premium a los eventos del campeonato. Dichas entradas dan acceso al espectáculo en condiciones especiales.*
- *Por último, comercializa entradas especiales que permiten beneficiarse de determinados servicios de “personalización” de un área específica tales como incluir en un espacio materiales publicitarios o promocionales de sus marca.*

La DGT inicia su análisis a los efectos del IVA reproduciendo los artículos 44,45 y 47 de la Directiva 2006/112/CE que regulan la reglas generales de localización de los servicios, así como los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA como objeto de transposición de los anteriores, para determinar con base en los mismos la localización de los servicios realizados por la consultante. Continuando con el análisis de los servicios objeto de consulta, la DGT estudia uno a uno.

En lo que respecta al primer servicio, espacios de venta, teniendo en cuenta los artículos mencionados anteriormente y los términos que se han precisado por el TJUE (C-530/09 Inter-Mark Group), el servicio objeto de consulta se refiere exclusivamente al arrendamiento de un bien inmueble, siendo el arrendatario quién podrá, en una etapa posterior, montar y organizar un stand para la venta o promoción de sus productos.

Se trata pues del supuesto previsto en la letra a) del artículo 70, apartado uno, número 1º, que califica el arrendamiento o cesión de uso de una instalación como una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble.

En consecuencia, cuando el evento deportivo se celebre en territorio de aplicación del impuesto, la cesión de los espacios se encontrará sujeta al IVA.

En lo que respecta al segundo servicio, venta de entradas, la DGT señala que según lo recogido en el apartado 3 del artículo 70, apartado uno, de la Ley del IVA, los accesos a los eventos deportivos estarán sujetos al Impuesto cuando el evento deportivo se celebre en el mismo.

No obstante, la DGT plantea la posibilidad de que el servicio de acceso sea único o no. En relación con la cuestión planteada trae a colación, entre otras, las sentencias del TJUE (C-349/96 y C-111/05) en la que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del IVA, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT concluye este punto señalando que del escrito presentado resulta que la entidad vende entradas que permiten un acceso a zonas restringidas y a un servicio de catering. Los servicios prestados, pese a su naturaleza heterogénea, tienen una única finalidad que es disfrutar de un evento deportivo, por lo que pueden calificarse como un único servicio que se localizará a los efectos del Impuesto en el lugar de celebración del evento, cuya localización se registrará por lo dispuesto en el artículo 70, apartado uno, número 3º de la Ley del IVA.

Por último, en lo referente al servicio de personalización, la DGT determina que siguiendo los criterios indicados por el TJUE en su sentencia Inter-Mark Group, anteriormente referida, debe considerarse tales servicios como publicidad y, por tanto, será de aplicación la regla general del artículo 69, uno, 1º, que localiza los mismos en la sede del destinatario cuando el mismo tiene la condición de empresario o profesional.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0203-15, de 20 de enero de 2015.

No sujeción al Impuesto – Transmisión de unidad económica autónoma – Escisión parcial de rama de actividad – Cesión del derecho por el transmitente de la rama de actividad del derecho de compensación o devolución de los saldos de IVA generados y ejercitados por él en sus autoliquidaciones.

La DGT analiza la posible aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la LIVA con respecto a una “una operación de escisión de una rama de actividad dedicada a la explotación de satélites en órbita”.

En particular, de los hechos presentados en el escrito de consulta resulta que la entidad consultante aportará a una entidad de nueva creación los siguientes bienes:

- el satélite en órbita junto con sus sistemas de operaciones de vuelo y su red de comunicaciones
- los sistemas y software necesarios para la generación de los distintos productos
- los medios humanos especializados en la realización de la actividad

En primer lugar, la DGT apunta que el criterio para la consideración de que los elementos que van a transmitirse son constitutivos de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, debe ser revisado a la luz de la señalada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular, respecto a el criterio recogido en la contestación de la DGT nº V0514-09, de 17 de marzo de 2009, en la que se establecía la sujeción al Impuesto de la transmisión de la totalidad de los elementos afectos a una actividad de fabricación, con excepción del necesario inmueble de la fábrica que iba a ser arrendado al adquirente.

Así, señala la DGT en relación con la operación consultada, relativa a la escisión de una rama de actividad de explotación de satélites en órbita en la que se transmitirán la totalidad de los elementos materiales y humanos necesarios para su funcionamiento con excepción del local, que será arrendado al adquirente, debe concluirse que, de acuerdo con los criterios expuestos en esta contestación, no impide la aplicación del supuesto de no sujeción el hecho de que la consultante ponga a disposición de la

adquirente el inmueble mediante un contrato de arrendamiento, siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la DGT entiende que la transmisión objeto de consulta estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, la DGT analiza si en una escisión parcial de rama de actividad se transmiten los derechos a la compensación o devolución de los saldos del Impuesto sobre el Valor Añadido generados y ejercitados por el transmitente en sus autoliquidaciones.

A este respecto y, de acuerdo con los criterios recogidos en la contestación de la DGT nº V0451-12 de 29 de febrero de 2012, la DGT señala que, pese a que la Ley 37/1992 no contempla la posibilidad de que un tercero ejercite la compensación o tenga derecho a la devolución de cuotas soportadas por otro sujeto pasivo, cuando quien pretende ejercitar la deducción es la persona o entidad que ha sucedido a título universal en los derechos y obligaciones al sujeto pasivo que originó el derecho a la deducción del Impuesto, cabe admitir dicha compensación o deducción como una más de las consecuencias derivadas de la citada sucesión universal, como de igual forma ha venido admitiendo reiteradamente el Tribunal Económico-Administrativo Central.

No obstante lo anterior, resuelve la DGT que en el supuesto de hecho analizado no se produce una sucesión universal en el sentido de que se extinga la figura de un transmitente que pudiera ejercitar el derecho a la compensación o devolución, sino que se transmiten parte de los elementos de una empresa que se califican como unidad económica autónoma a efectos del artículo 7.1º de la LIVA.

Por ello, entiende la DGT que, en este caso, que la subrogación en la posición del empresario a la que alude el artículo 7.1º de la LIVA no modifica la situación del sujeto pasivo del IVA en relación con el derecho a deducir, tal y como establece el apartado 4 del artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) que dispone que “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídicas-privadas.”

Por tanto, concluye la DGT que, la operación de segregación consultada no puede modificar la relación jurídica tributaria ni, por tanto, la posición del sujeto pasivo en la referida relación tributaria respecto de aquellos gastos o créditos sobre los cuales ya se hubiera ejercitado el derecho a la deducción.

Por el contrario, la DGT determina que, la entidad beneficiaria de la rama de actividad se subrogará en la posición de la entidad transmitente respecto al derecho a la compensación o devolución de saldos que no hubieran sido ejercitados por la transmitente, por ejemplo por no haber sido consignados en la autoliquidación del transmitente, y siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en la LIVA. En este sentido, aclara la DGT que sólo podrá subrogarse en aquellos derechos que estén afectos a la rama de actividad objeto de escisión.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0240-15, de 21 de enero de 2015.

No sujeción al Impuesto – Transmisión de unidad económica autónoma

Mediante esta consulta, la DGT analiza la aplicación del supuesto de no sujeción contenido en el artículo 7.1º de la Ley del IVA, de acuerdo con el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante tiene previsto transmitir su actividad de gestión y administración de inmuebles y créditos. Dicha transmisión incluye activos, derechos, relaciones contractuales, licencias y empleados.”

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y la doctrina mantenida por la DGT, la transmisión de una unidad económica autónoma en la medida en que dichos elementos permitieran ejercer una actividad económica de forma autónoma, no estará sujeta al IVA de acuerdo con artículo 7.1º de la Ley del IVA.

De acuerdo con los hechos descritos, la consultante:

- pone a disposición del comprador-gestor por el periodo de tiempo de 10 años, determinadas licencias de aplicaciones informáticas para el desarrollo de la actividad;
- concede al comprador-gestor la exclusividad para la prestación de los servicios de gestión previstos en el contrato;

- realiza una función de comercialización y de intermediación a través del personal de su red de sucursales que pone a disposición del comprador-gestor con el objeto de poder captar clientes;
- se reserva determinadas prerrogativas en la venta de los bienes inmuebles;
- se reserva el derecho de financiación a los adquirentes, bajo ciertos parámetros.

En este sentido, en la medida en que la entidad consultante conserva importantes facultades sobre la gestión y administración de sus activos inmobiliarios, la DGT entiende que el comprador-gestor no goza de autonomía suficiente para el desarrollo de la actividad empresarial.

Sobre la base de lo anterior, la DGT concluye que no se entienden cumplidos los requisitos establecidos para la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto, por lo que dicha transmisión quedará sujeta al mismo.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0242-15, de 21 de enero de 2015.

Modificación a la baja de la base imponible – Créditos impagados cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución.

A través de esta contestación a consulta, la DGT se pronuncia sobre la posibilidad de modificar la base imponible del IVA en caso de que los créditos se encuentren parcialmente asegurados, según el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante tiene contratado un seguro de crédito para el caso de impago de sus clientes si bien el contrato de seguro indica de manera expresa que sólo queda cubierto el 90 por ciento de la base imponible de las facturas excluyendo también la cuota del IVA.

Como consecuencia de una operación llevada a cabo con un cliente, la consultante emitió las correspondientes facturas repercutiendo el IVA procedente. El cliente de la consultante impagó las facturas habiéndose negociado con el mismo una quita del 20 por ciento del total de las impagadas Posteriormente el deudor ha sido declarado en concurso de acreedores.”.

La DGT inicia su análisis en relación con la posibilidad de modificar la base imponible de los créditos impagados con la reproducción de los apartados cuatro y cinco del artículo 80 de la Ley del IVA.

En este sentido, la DGT puntualiza que no procederá la modificación de la base imponible en caso de créditos afianzados por entidades de crédito por un contrato de seguro de crédito, en la parte asegurada. Señala a su vez que, de acuerdo con la doctrina que ha venido manteniendo, el crédito asegurado al que se hace referencia es crédito correspondiente a la cuota repercutida.

De esta forma, dicha limitación encontraría su razón de ser en que estos casos el acreedor cuenta con garantía suficiente de cobro de la cuota del IVA correspondiente a la operación, por lo que se impediría trasladar a la Hacienda Pública el riesgo de insolvencia o impago de dicha cuota por parte del deudor mediante la modificación de la base imponible.

No obstante, en aquellos supuestos en que el contrato de seguro de crédito excluye de forma expresa la cobertura del IVA, tal y como parece suceder en el presente supuesto de hecho, la argumentación anterior carecería de sentido, por lo que la DGT establece que la consultante puede proceder a la modificación íntegra de la base imponible mediante la expedición de una factura rectificativa, pudiendo rectificar la cuota del IVA previamente repercutida en la autoliquidación del Impuesto correspondiente al momento en que hubiera expedido dicha factura rectificativa o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, según lo dispuesto en el artículo 89.Cinco de la Ley del IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0340-15, de 30 de enero de 2015.

Facturación electrónica – Validez de la expedición de facturas mediante el uso de correo electrónico y archivos en formato PDF, que no van firmados digitalmente.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la validez de los sistemas de facturación electrónica en la medida en que los archivos en formato PDF no van firmados digitalmente:

“La consultante es una Cámara Oficial de Comercio que quiere sustituir la remisión de sus facturas en papel por facturas electrónica mediante el uso del correo electrónico y archivos en formato PDF”

La DGT inicia su análisis a efectos del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) reproduciendo el artículo 164.Uno, número 3º de la Ley del IVA, así como el apartado dos del mismo. En este sentido, recuerda que el vigente Reglamento de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, supone un impulso a la facturación electrónica, cumpliendo así con la finalidad marcada por la Directiva comunitaria, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica.

Así, recuerda la DGT que el artículo 8 del citado Reglamento señala que la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. En particular, ambos aspectos podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional, que deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la operación que la misma documenta.

Continuando con el análisis, en lo concerniente a la autenticidad e integridad del contenido de la factura electrónica, tal y como resalta el artículo 10 del Reglamento de facturación, la DGT recuerda que ambas quedarán, en particular, garantizadas siempre que se empleen algunas de las formas siguientes:

- Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica.
- Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 del anexo I de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos.
- Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

Por otro lado, la DGT pone de manifiesto que la garantía de la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel.

Por consiguiente, establece la DGT que si la consultante puede garantizar a través de sus propios controles de gestión o de auditoría, la seguridad, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas expedidas objeto de consulta, debe concluirse que, a falta de otros elementos de prueba,

el sistema de facturación propuesto para la emisión de facturas electrónicas cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación.

No obstante, la DGT recuerda que en el supuesto de que los sistemas de control, para garantizar la autenticidad de origen y la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos remitidos electrónicamente, no tengan cabida de forma expresa en alguna de las letras a) y b) del artículo 10.1 del Reglamento de facturación, los empresarios y profesionales podrán poner en conocimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los sistemas de control y garantía que consideren para que sean validados con carácter previo a su utilización.

A este respecto, aclara la Dirección General de Tributos que la nueva regulación en materia de facturación determina que la presentación de la solicitud regulada en el artículo 3 de la referida Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, ha dejado de ser obligatoria y será potestativa para el sujeto pasivo. Así, la resolución que deba recaer deberá pronunciarse sobre la validación del sistema propuesto por el empresario o profesional, pero sin que su utilización quede subordinada a autorización previa.

III. World WAT News.

Americas

Canada

New form and filing requirement for GST/HST closely related companies election

With effect from 1 January 2015, there is a new election form and filing requirement for closely related companies. This election allows the qualifying parties to the election not to charge Goods and Services Tax/Harmonized Sales Tax (GST/HST) on taxable transactions between them, creating administrative ease and cash-flow savings.

The Canada Revenue Agency (CRA) released a new election form RC 4616 to replace form GST25 – Closely Related Corporations and Canadian Partnerships – Election or Revocation of the Election to Treat Certain Taxable Supplies as Having Been Made for Nil Consideration. The prior election form did not have to be submitted to CRA but was required to be kept with the companies' books and records.

GST/HST registrants who rely on the existence of a current election to not charge tax among related companies and want to benefit from the election after 2015 should (1) ensure the related group still meets all the eligibility requirements and (2) file the new form with CRA no later than 31 December 2015. If the elections are not filed with CRA and tax is not collected, then the parties are jointly and severally liable for the payment of uncollected tax, plus interest and penalty, if applicable.

Under the new rules, all pre-existing elections under section 156 of the Excise Tax Act (ETA) prior to 2015 must now be filed with the CRA before 1 January 2016 using the election form. The effective date specified on the form should be the original effective date of the existing election.

Any new election made after 31 December 2014 must be filed no later than the earliest day on which any of the specified members must file their GST/HST return for the reporting period which includes the effective day of the election.

Electronic filing of an election/revocation will be available through CRA's My Business Account in April 2015. Until electronic filing is available, the election must be filed using the paper form.

Treatment of downward transfer pricing adjustments

The Canada Border Services Agency (CBSA) has recently released a notice

reversing its long-standing position on the treatment of transfer pricing adjustments that have the effect of reducing the intercompany price paid for goods purchased from related parties and imported into Canada (downward TP adjustments).

Effective immediately, the CBSA will, under certain circumstances, consider duty refund claims where the downward TP adjustments are made pursuant to a written agreement between the Canadian purchaser and a related foreign vendor.

Historically, it has been the CBSA's position that retroactive downward TP adjustments made subsequent to the importation of the goods should be ignored for customs valuation purposes, based on its interpretation of a particular section of the Customs Act. Largely as a result of recent jurisprudence, the CBSA has now reversed that policy and will entertain duty refund claims when an importer can demonstrate that the written agreement between the related parties was in place prior to, or at the time that, the goods in question were imported into Canada.

Notably, the revised policy also stipulates that downward TP adjustments affecting duty-free goods must now be reported to the CBSA, and import declarations amended to reflect the reduced price payable for those goods. These adjustments will be required to be reported to the CBSA within 90 days of the day the importer makes the adjustment in its books and records. Failure to correct the customs value within the stipulated timeframe could result in penalty assessments. The CBSA has historically maintained, and still maintains, that upward TP adjustments (i.e., those that effectively increase the price paid by the Canadian purchaser of the imported goods) must be reported and any resulting duties and/or taxes paid, including import GST.

Deloitte Canada's Customs and Global Trade team is presently working to secure more details regarding the documentary evidence that importers will need in order to substantiate their duty refund claims. The statutory period for filing duty refund claims is four years from date of importation.

Colombia

Additional Protocol to Pacific Alliance Agreement signed

The national government has signed Law 1746 from 2014, which approved the Additional Protocol to the Pacific Alliance Agreement, to continue the integration process between the members of the Pacific Alliance (currently Chile, Colombia, Mexico and Peru), and move towards free mobility of goods, services, and people.

This law provides import tariff relief for 92% of the negotiated products; the tariff for the remaining 8% of the products will be reduced progressively over the next fifteen years.

Costa Rica

Amendment to General Sales Tax regime for multilevel marketing

With effect from 1 February 2015, the General Sales Tax (GST) treatment of multilevel marketing has changed. From that date, the GST will be paid by the wholesalers, based on the estimated price to the customer.

The change followed a study carried out by the Ministry of Treasury on these types of sales schemes, which found that it was difficult to ensure compliance with the GST rules, given the large number of affiliates involved. From 1 February, affiliates will no longer be the taxpayers, as the wholesalers will pay the GST.

Changes in GST calculation for carbonated beverages

In the Official Gazette of 4 February 2015, changes were announced to the GST calculation for imported and locally produced carbonated beverages. Currently, the GST calculation is based on a 40% presumptive profit for importers, and a 20% presumptive profit for local producers.

Under the new rules, which apply from 1 March 2015, the GST is based on a presumptive profit of 22%, collected through wholesalers.

Mexico

Extension to period in which vehicles can be imported into Sonora State without bond or deposit

On 1 January 2015, the Ministry of Finance published in the Official Gazette an extension to the period in which tourists and Mexican foreign residents can import vehicles into the Sonora State without the payment of a bond or deposit. The authorization was published initially in November 2005. The extension will expire on 31 December 2015.

Protocol approved to Economic Complementation Agreement between Mexico and Cuba regarding dispute settlement procedure

On 21 January 2015, the Mexican Senate approved the Fourth Additional Protocol of the Economic Complementation Agreement No. 51 between the United Mexican States and the Republic of Cuba. This protocol establishes the dispute settlement procedure recognized by the Mexican authorities.

Modifications to Foreign Trade Rules and Criteria of the Ministry of Economy

The Foreign Trade Rules and Criteria were modified, as follows:

- Additional requirements were imposed to obtain export permits for iron minerals, with effect from 29 January 2015;
- Additional requirements were established to submit automatic import permits for textile and apparel goods, with effect from 2 March 2015.

Rules concerning importation of textile and apparel goods

In December 2014, the Ministry of Finance published in the Federal Official Gazette the lists of the tariff codes for which an importer of textile and apparel goods must register with the Specific Sector Importers' Registry.

On 30 January 2015, the Ministry of Finance modified the Foreign Trade Rules 2014, establishing a benefit whereby companies certified for VAT and excise tax (ET) purposes were able to obtain the Importers' Registry authorization to import textile and apparel goods by submitting only the authorization of the VAT and ET certification.

The obligation to have an Importers' Registry for specific sectors (textile and apparel goods) will enter into force on 1 March 2015.

United States

Michigan: New law imposes affiliate nexus and click-through nexus standards with rebuttable presumptions

Effective from 1 October 2015, a new law creates a rebuttable presumption that certain sellers are engaged in the business of making sales at retail in Michigan, or have nexus with Michigan, and are thus required to collect Michigan sales tax on in-state sales of tangible personal property when the sellers and/or their affiliates are engaged in or have performed certain activities related to such sales. More specifically, the new law provides that a seller who sells tangible personal property to a purchaser in Michigan is presumed to be engaged in the business of making sales at retail in Michigan if the seller or a person, including an affiliated person, other than a common carrier acting as a common carrier, engages in or performs any of the following activities in Michigan:

- Sells a similar line of products as the seller and does so under the same business name as the seller or a similar business name as the seller;

- Uses its employees, agents, representatives, or independent contractors in Michigan to promote or facilitate sales by the seller to purchasers in Michigan;
- Maintains, occupies, or uses an office, distribution facility, warehouse, storage place, or similar place of business in Michigan to facilitate the delivery or sale of tangible personal property sold by the seller to the seller's purchasers in Michigan;
- Uses, with the seller's consent or knowledge, trademarks, service marks, or trade names in Michigan that are the same or substantially similar to those used by the seller;
- Delivers, installs, assembles, or performs maintenance or repair services for the seller's purchasers in Michigan;
- Facilitates the sale of tangible personal property to purchasers in Michigan by allowing the seller's purchasers in Michigan to pick up or return tangible personal property sold by the seller at an office, distribution facility, warehouse, storage place, or similar place of business maintained by that person in Michigan;
- Shares management, business systems, business practices, or employees with the seller, or in the case of an affiliated person, engages in intercompany transactions related to the activities occurring with the seller to establish or maintain the seller's market in Michigan; or
- Conducts any other activities in Michigan that are significantly associated with the seller's ability to establish and maintain a market in Michigan for the seller's sales of tangible personal property to purchasers in Michigan.

This presumption may be rebutted by demonstrating that the person's activities in Michigan are not significantly associated with the seller's ability to establish or maintain a market in Michigan for the seller's sales of tangible personal property to purchasers in Michigan.

In addition, a seller of tangible personal property is presumed to be engaged in the business of making sales at retail of tangible personal property in Michigan if the seller enters into an agreement, directly or indirectly, with one or more residents of Michigan under which the resident, for a commission or other consideration, directly or indirectly, refers potential purchasers, whether by a link on an Internet website, in-person oral presentation, or otherwise, to the seller, if the following conditions are satisfied:

- The cumulative gross receipts from sales by the seller to purchasers in Michigan who are referred to the seller by all residents of Michigan with an agreement with the seller are greater than USD 10,000 during the immediately preceding twelve months, and
- The seller's total cumulative gross receipts from sales to purchasers in Michigan exceed USD 50,000 during the immediately preceding twelve months.

This presumption may be rebutted by demonstrating that the Michigan residents with whom the seller has an agreement did not engage in any solicitation or any other activity within Michigan that was significantly associated with the seller's ability to establish or maintain a market in Michigan for the seller's sales of tangible personal property to purchasers in Michigan.

Asia Pacific

China

Adjustment of export VAT refund rates

China's Ministry of Finance (MOF) and the State Administration of Taxation (SAT) recently issued a circular (Caishui [2014] No. 150) that adjusts the export VAT refund rates for selected products as from 1 January 2015. The government last adjusted the export refund rates in 2010.

Major changes

Circular 150 increases and reduces some export VAT refund rates and cancels others, as follows:

Export VAT refund adjustment	Products	Effective date ²
Increase in rates	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Certain high value-added products, including electrical energy and some medical products. ▪ Certain products made of corn, such as corn starch¹ ▪ Certain textile products/ clothing 	1 January 2015
Cancellation of refund	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Boron-containing alloy steel 	1 January 2015

Reduction in rates

- Certain products made of human or animal hair (including wigs)

1 April 2015

Note 1: Increased export VAT refund rate is effective only for 12 months and will expire on 31 December 2015.

Note 2: The export date stated on the export declaration form (export refund copy).

Comment

The export VAT refund is an important tool used by the Chinese government to encourage/discourage the export of certain products. Circular 150 aims to demonstrate the government's intention to encourage the production and export of high tech/value-added products, but restrict the production/export of high polluting/energy consuming products.

Changes to the export VAT refund rates will affect the profit level of exporters, so affected exporters are recommended to take the following actions, and seek consultation from professionals as needed:

- Review export products and assess the possible impact due to the change in export VAT Export VAT refund adjustment Products Effective date2 Increase in rates
- Review the pricing policy and initiate discussions with overseas buyers to adjust the export price where possible and necessary; and
- Review the adopted tariff codes of the export products and explore options to change the applicable codes where appropriate in order to obtain a higher export refund rate (which is determined by the tariff code of the export products).

Battery and coating products included in scope of Consumption Tax
MOF and SAT recently issued a Notice of Imposing Consumption Tax (CT) on Battery and Coating Products (Circular [2015] No.16), which took effect on 1 February 2015.

According to Circular 16:

- 4% CT is to be levied on the production, processing and importation of battery and coating products;
- Some specified battery and coating products are exempted from CT, including mercury-free primary battery, lithium primary battery, solar battery,

fuel battery, volatile organic compounds.

Comment

CT is a turnover tax levied on the production, processing, importation and sale of stipulated products. CT has certain characteristics that are comparable to excise duties and, thus, there is no recovery or deduction. As a cost to the supply chain, CT has an immediate impact on profit levels and pricing.

Companies in the battery and coating products industries are advised to:

- Review whether its products fall under the taxable scope;
- Perform a technical review of the products to see whether there are opportunities for some products to be eligible for exemption or grandfathering treatment;
- Assess the impact to costs and business;
- Review existing contracts, identify whether it is necessary to update the contract terms (e.g., CT-related tax terms, pricing), and map out a strategy to manage internal and external communications on the CT changes; and
- Configure business processes (e.g., tax compliance, ERP systems) to accommodate the CT changes.

India

Sales tax on use of brand name by subsidiaries

A holding company of a large diversified group had entered into a brand equity and business promotion agreement with its subsidiaries to systematically develop, promote and enhance the equity of the brand as well to legally protect the same.

The tax authorities assessed sales tax under the Maharashtra Sales Tax on the Transfer of Right to use any Goods for any Purpose Act, 1985. The assessee contended that the right to use the trademark was not exclusive, but conditional. Thus, the assessee claimed that such an agreement would not attract the provisions of the Act.

The High Court considered that, as long as the agreement transferred the right to use intangible goods, which were trademarks, there was no escaping the consequences of the enactment. Further, the enactment (the definitions and the

substantive provisions) did not require the transfer of the right to be exclusive and unconditional.

Therefore, the Court upheld the levy of sales tax on the use of the brand name.

Supreme Court upholds constitutional validity of levy of sales tax with retrospective effect

The constitutional validity of Entry 25 of Schedule VI to the Karnataka Sales Tax Act, 1957, dealing with the levy of sales tax on the processing and supply of photographs, photo prints and negatives, was challenged before the Supreme Court.

On three occasions, High Court had considered the entry as unconstitutional. The High Court had applied the dominant intention test, and observed that the contract of processing and supplying photographs, etc. was predominantly a service contract with a negligible component of goods and, therefore, it was beyond the competence of the state legislature to impose sales tax on such a contract.

The Supreme Court held that, after insertion of Clause 29A in Article 366 of the Constitution, the works contract which was indivisible by legal fiction, altered into two contracts – one for the ‘sale of goods’ and the other for ‘services’, and made the goods component of the contract exigible to sales tax. Further, the dominant intention behind such a contract, whether it was for the sale of goods or for services, was rendered otiose or immaterial.

Therefore, the Supreme Court upheld the constitutional validity of Entry 25 of Schedule VI.

The Supreme Court also stated that the basis on which Entry 25 of Schedule VI was previously declared unconstitutional was erroneous. Accordingly, the legislature was justified in enacting the law from the date when the law was passed originally, i.e., 1 July 1989.

Multifunctional network printers classified as computer peripherals

The assessee had classified the product ‘image runner’, a multifunctional network printer, as ‘computer peripherals’. However, the tax authorities objected to this classification on the grounds that the image runner could act as a copier, and had added functions, including printing, scanning and faxing. Therefore, they contended that it should be classified under the entry covering ‘photo copying machines and any other electronic apparatus for obtaining duplicate copies’ or under ‘residuary entry’.

The assessee contended that the primary and predominant function of the equipment was printing, with add-on features such as scanning, copying etc. Further, it was usable only when connected to a computer and therefore it functioned as a peripheral to the computer.

The Madras High Court held that the tax authorities had misconstrued the classification of the goods by splitting the function of the multifunction machine. Further, accepting the classification of the assessee, it held that what was relevant was the nature of the equipment and its predominant use, and thus the goods were to be classified as peripherals to a computer.

Indonesia

Government imposes safeguard duties on construction steel

The Indonesian government has imposed a safeguard duty on imported construction steel to curb a sharp rise in shipments into the local market. The investigation by the Indonesian Trade Security Committee (KPPI) revealed that the surge in imports of I and H sections of other steel alloys, from a low level of 20,331 tons in 2010 to 395,814 tons in 2013, has negatively affected the domestic industry because of the loss of market share to the increased imports.

With effect on 19 January 2015, according to regulation number 12/PMK.010/2015 issued by the Ministry of Finance, the safeguard duties for imports of I and H sections of other steel alloys will last three years: 26% of the import price in the first year, 22% in the second year, and 18% in the third year. Safeguard duties will apply to key suppliers from China (96.62% of total related steel imports), South Korea (1.56%), and Singapore (0.96%). Importers of related steel alloys from these countries should review their cost structure based on the customs duties being imposed.

Planned review of Indonesia-Japan Economic Partnership Agreement

The Japanese government has promised to consider Indonesia's requests in the planned review of the two countries' Economic Partnership Agreement (EPA), which according to Indonesia is disproportionately beneficial to Japan. The program is intended to increase the penetration of Indonesian manufactured goods into Japan and strengthen the structure of Indonesia's manufacturing industry. In terms of trade, Indonesia seeks increased market access for its agriculture, fishery and forestry products. In industrial areas, Indonesia is keen to obtain Japan's aid in increasing the standards of local products for exports not only to Japan, but also to other foreign destinations. Importers that mainly import from Japan may look forward to the change of this EPA agreement to further reduce the duties on imported goods.

Japan

Japan Customs publish guidance on self-certification system under JAEPA

On 15 January 2015, the Japan-Australia Economic Partnership Agreement (JAEPA) entered into force, following an exchange of notes by Australia and Japan on 16 December 2014, see Japan-Australia.

JAEPA provides two ways to demonstrate the originating status of goods, i.e., via certificates of origin and via origin certification documents (commonly referred to as 'self-certification'). While certificates of origin are issued by organizations authorized by the Japanese or Australian governments, origin certification documents may be completed by importers, exporters or producers.

Although Japan has concluded several economic partnership agreements providing the 'origin declaration' clause under which approved exporters may create a document claiming the preferential origin of goods, this is the first time it has introduced a 'full' self-certification system.

To facilitate the use of self-certification under JAEPA, in January 2015, Japan Customs issued detailed guidance on how the system works when goods are imported into Japan, as well as what information is required to complete origin certification documents. The highlights of the guidance are as follows.

Origin certification document

- An exporter, a producer or an importer intending to use the self-certification system to import goods into Japan needs to complete an origin certification document (OCD) listing the following information:
 - Name and address of the exporter or producer
 - Description of the goods
 - HS tariff classification number
 - Preference criteria and other provisions applied
 - Details of the importer, exporter or producer who has completed the document, accompanied by their seal or signature.
- Form C-5292 published by Japan Customs or any other format may be used to create an OCD provided that the above data elements are included.

- An OCD should be prepared either in English or Japanese.
- An OCD is valid for one year and applies to a single importation.

Goods Specification

- An importer needs to submit to Japan Customs, in addition to the usual importation documents, the relevant OCD and a document supporting the claim for originating status (Goods Specification), which lists the following information:
 - Number and date of the relevant invoices
 - HS tariff classification of the goods shown on the OCD
 - Preference criteria
 - Written statement and supporting documents verifying that the goods satisfy the preference criteria
 - The party retaining the supporting documents
 - Details of the importer or customs broker who has completed the Goods Specification, accompanied by their seal or signature.
- A Goods Specification may be prepared by an importer or a customs broker prior to import declaration.
- A Goods Specification is not required in the following cases:
 - A written advance ruling on tariff classification has been obtained for the goods and the ruling number is shown on the import declaration form
 - The goods were wholly obtained in Australia and that fact can be confirmed on the customs clearance documents
 - The customs value of the goods is JPY 200,000 or less.
- Form C-5293 published by Japan Customs must be used, and the form should be completed in Japanese.

The party who has prepared an OCD or a Goods Specification must retain the document as well as any other records relating to the goods (e.g., relevant contracts, invoices, bill of process, bill of materials, etc.) for a period of five

years, and provide them to customs authorities if required during a verification process.

Singapore

Export of dutiable goods from licensed warehouses

To enhance the monitoring of the movement of dutiable goods into and out of bonded facilities in Singapore, Singapore Customs recently released Circular (No. 02/2015), emphasizing the requirements to directly export and correctly declare transport details for the export of dutiable goods from a licensed warehouse (LW).

Dutiable goods released from a LW are required to be exported out of Singapore and are not allowed to be stored in a Free Trade Zone (FTZ) in Singapore. In the event of a delay in the export of dutiable goods, the goods must be returned to a LW. Transport details and place of receipt must be correctly declared on the export declaration.

Any incorrect declaration and non-compliance shall potentially subject LW operators, declaring agents and exporters to penalties and exposure to duty and/or GST liabilities for breach of the relevant permit conditions.

Vietnam

New decree on customs law

The government has issued Decree 08/2015/ND-CP providing guidance on the Law on Customs No. 54/2014/QH13. The Decree shall take effect from 15 March 2015, replacing Decree No. 154/2005/ND-CP and other related regulations.

The major changes include the following:

- E-customs declarations, which would replace traditional manual procedures, with some exceptions.
- A National Single Window, which when implemented will be used by all Customs declarants and the Customs authority for declaration purposes, and shall be a single platform also used by other related authorities.
- The requirements of the priority enterprise (PE) scheme, including procedures for accreditation, renewal and suspension of the PE status of a business.

- A clearer definition of ‘first entry gate’ for the determination of the dutiable value of import goods.
- Customs procedures for the import/export of goods under export production and toll manufacturing schemes.

Trade Preferences

Japan-Australia

Japan-Australia Economic Partnership Agreement (JAEPA) enters into force

The Economic Partnership Agreement between Japan and Australia (JAEPA) was signed on 8 July 2014, and entered into force on 15 January 2015.

For Australian exports to Japan, there are significant tariff reductions over a period of 16 years and immediate elimination for beef, wine, fruit, vegetables, nuts and juice.

For Japanese exports to Australia, 5% tariffs on Japanese passenger and motor goods vehicles, electronics and white goods will be eliminated immediately. Where sensitive sectors for Japanese exports are concerned, such as auto parts, steel, copper, plastics, chemicals, clothing, textiles and footwear, the 5% tariff will be reduced over a period of up to eight years.

Companies in the manufacturing, electronics, automotive, chemicals, commodity, clothing and textile sectors will benefit from the removal of tariffs.

EMEA

Denmark

Domestic reverse charge on supply of gas and electricity

A bill has been introduced concerning the implementation of a reverse charge rule on the domestic supply of gas and electricity to other gas and electricity traders, as well as a reverse charge rule on the domestic supply of gas and electricity certificates. The aim of the bill is to prevent economic organized crime (missing trader activities).

The bill may affect the suppliers’ ability to include the supply of gas in the

(special Danish VAT scheme) Export VAT Scheme (Eksportmomsordningen). However, the bill does include the possibility for manufacturers under the Export VAT Scheme to continue invoicing the 'eksport-delregistrering' with Danish VAT. This requires permission from the tax authorities and only applies to manufacturers.

It is expected that the bill will be passed without significant amendment. It is intended that the bill will have effect from 1 July 2015.

Storage of electronic accounting records

Under the previous main rule in the Danish Bookkeeping Act, entities must apply for and obtain a dispensation to keep accounting records on servers outside Denmark. There has been some incongruence between the Danish VAT Act on the storage of electronic invoices and the Danish Bookkeeping Act on the storage of electronic accounting records. The Danish VAT Act allows companies to store electronic invoices on servers in the EU and some other countries.

An amendment to the Bookkeeping Act came into force on 1 March 2015. According to this amendment, companies are no longer required to apply for dispensation to keep accounting records on servers outside Denmark. Certain conditions apply.

From 1 March 2015, the VAT rules seem to limit the possibility of keeping electronic invoices outside the EU. The question is therefore whether the Danish tax authorities will allow electronic invoices to be kept on servers outside the EU, with reference to the wider provisions of the Bookkeeping Act.

Eurasian Economic Union

Entry into force of Agreement on the Eurasian Economic Union

The Agreement on the Eurasian Economic Union (EAEU) came into effect on 1 January 2015. The Agreement introduces the free movement of goods, capital, services and human resources and provides for common transport, agriculture and energy policies.

The member states of the EAEU are the Republic of Belarus, the Republic of Kazakhstan, the Russian Federation, and the Republic of Armenia (which joined the EAEU from 2 January 2015).

The Agreement of Accession of the Republic of Kyrgyzstan to the EAEU is currently under consideration.

Amendment of import customs duty rate in relation to some types of separators

The Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 2 of 20 January 2015 increased the import customs duty rate with respect to some types of separators classified under the classification code 8421 39 800 2. In particular, the import customs duty rate will be 4.7% of the customs value of these goods (customs duty rate before increase – 0% of the customs value). The Decision came into effect on 20 February 2015.

Changes to Foreign Economic Activity Commodity Nomenclature of the Eurasian Economic Union regarding precious and semi-precious stones

The Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 4 of 27 January 2015 changes the Foreign Economic Activity Commodity Nomenclature of the Eurasian Economic Union with respect to precious and semi-precious stones; particularly in the sub-sections on extracted jade. The import customs duty rate on diammonium hydrogen phosphate (diammonium phosphate) has also been reduced from 8.3% to 6.5% of the customs value (classification code 3105 30 000 0).

The Decision came into effect on 27 February 2015.

European Union

Updated European Commission table of VAT rates in use around the EU

The European Commission has published an updated edition of its list of VAT rates applied in each EU Member State. The latest edition sets out the position at 1 January 2015. As well as listing the rates in use in each country, the publication contains tables that set out brief (and not exhaustive) details of the categories of goods and services to which each rate in use applies in each Member State and historic information about rates applied in the past.

France

Optional reverse charge VAT accounting for imports

France has implemented an optional VAT reverse charge for imports into the country. The new simplified regime, which applies to taxable events taking place as from 1 January 2015, is available to taxable persons importing goods under a centralized customs clearance certificate (PDU certificate). Rather than having to pay VAT at the time the goods are imported and subsequently claim a deduction on the VAT return submitted to the French tax authorities, qualifying importers can collect and deduct the import VAT on their VAT return.

Both EU and non-EU taxable persons can opt for the reverse charge, provided the importer of record (i.e., the taxable person) is VAT-registered in France (establishment in France is not necessary) and holds an authorization to apply the centralized customs clearance procedure in its own name. When the reverse charge option is elected, it will apply for three years and will be automatically renewed, unless the taxpayer provides notice at least two months before the date the three year period expires.

Advocate-General opinion on VAT treatment of car breakdown warranties
Advocate-General Maciej Szpunar has delivered his opinion in the French case of Mapfre Warranty SpA, about the VAT treatment of secondhand car breakdown warranties.

Mapfre provided a secondhand car breakdown repair service, under which it charged dealers selling the cars a fixed sum and agreed to meet the cost of repairing the vehicles if they broke down during a specified period. It treated the charges to the dealers as subject to VAT. The tax authorities took the view that the supplies made by Mapfre constituted VAT exempt 'insurance' and that the charges made by Mapfre were subject to French Insurance Premium Tax and not VAT.

Maciej Szpunar agreed with the tax authorities and suggested that the CJEU should find that the service provided by Mapfre (which he described as providing for a certain duration and on payment of a sum determined in advance, a guarantee covering the costs of repair of cars in the event of a technical breakdown covered by the guarantee) is included in the category of the operations of insurance within the meaning of article 13 of the Sixth Directive and hence is exempt from VAT.

Italy

Implementing decree for split payment procedure

The Minister of Economy and Finance has signed the implementing decree for the split payment procedure (new article 17-ter of Presidential Decree no. 633/1972). (Under the split payment procedure, VAT on goods and services supplied to certain public bodies is paid to the State by those public bodies, and not the supplier.)

Prior to its publication in the Official Gazette, the Ministry of Economy and Finance made the text of the implementing decree and the explanatory report available on its official website.

The decree confirms that:

- Suppliers should issue their invoices to public bodies showing the VAT amount and including the wording: 'scissione dei pagamenti' (Italian for split payment). The VAT amount must be accounted for by the supplier, but 'credited' from the amount of output VAT payable by the supplier to the tax authorities.
- Suppliers are included as VAT claimant subjects with the right to be refunded as a matter of priority. However, the VAT refund must not be more than the total VAT charged on the invoices issued in the period in which the VAT credit accrues.
- The split payment procedure applies to supplies of goods and services invoiced from 1 January 2015, where the VAT is due after that date.
- Public bodies, which need to update their administrative accounting systems, must implement the split payment procedure not later than the end of March 2015 and, therefore, the first split payment by public bodies will be made on 16 April 2015.

Further clarification about the application of the split payment procedure

The tax authorities have provided some official clarification regarding the scope of the new rules (circular letter n°1/E).

With regards to penalties, the tax authorities have stated that due to the uncertainty about the correct application of the new rules, penalties will not be applied for the incorrect application of the split payment procedure until 9 February 2015 (the date of the issue of circular letter n°1/E). As a consequence, for transactions carried out between 1 January and 9 February 2015:

- If a supplier has collected VAT from the public customer and accounted for the VAT as VAT due in the VAT computation (for invoices issued from 1 January 2015), the supplier is not required to issue a credit note;
- If a supplier has incorrectly issued an invoice quoting 'split payment', the supplier is required to regularize the situation and to charge VAT to the customer (in which case, the public authority should pay the VAT amount to the supplier).

The tax authorities have also made available an online list of public authorities subject to the split payment procedure (IPA list), see <http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>.

The IPA list is not a complete and exhaustive list of the scope of the split payment procedure. Therefore, where there is uncertainty about the application of the new rules to a public entity not included in the IPA list, a specific ruling petition could be submitted to the tax authorities.

Clarification of rules regarding the split payment mechanism and the reduced VAT rate for overnight stays in marina resorts

During a meeting with the Italian specialized press 'Il Sole24ore', the tax authorities replied to questions about the VAT changes introduced by the Simplification Decree and the Stability Law 2015 (both discussed in previous editions of this newsletter). Some of the uncertainties regarding the recent VAT changes were not clarified, but some issues were clarified, including the following:

- The split payment mechanism for certain public authorities does not apply to supplies of services subject to withholding tax.
- The reduced 10% VAT rate for overnight stays in marina resorts until 31 December 2015: the marina resorts have been compared to open air accommodation facilities, as they are places where tourists can berth their own boats and stay overnight, thus providing the same function for boats as parking lots provide for caravans and campers. In this respect, the tax authorities clarified that the 10% VAT rate applies only to daily or seasonal transit mooring and berthing, and not to these services provided on a yearly basis.

During a meeting with the Italian specialized press 'ItaliaOggi', the tax authorities also made the following clarification regarding the split payment procedure:

- The new rules do not apply to transactions subject to those VAT special regimes where the VAT is not separately shown on the invoice but is included in the total amount (e.g., the margin scheme).

Supreme Court decision regarding the transfer of a going concern

In a recent judgment regarding whether a transfer of assets was a complex supply of several sales of goods (and thus subject to VAT) or a unique transfer of a going concern (and thus not subject to VAT) the Supreme Court stated that, whenever all the following actions take place:

- The transfer of tangible goods (e.g., warehouse, raw materials, finished goods, etc.);
- The transfer of intangible goods (e.g., know-how, software, etc.);
- The secondment of employees that are key members of the team;
- The transfer must be considered to be the transfer of a going concern (TOGC).

Therefore, in this case, according to the principle of 'alternativity' (i.e., registration tax applies when VAT is not due), the transfer is subject to a proportional registration tax.

In the light of this, the Supreme Court stated that, with respect to the VAT incorrectly applied to the transactions that were part of the TOGC:

- The seller can request a refund of the VAT;
- The purchaser cannot deduct the VAT (the purchaser is entitled to bring a civil law action against the seller to recover the incorrectly paid VAT).

Increase in excise duty rates for alcoholic products for 2015

In note RU 141456 of 22 December 2014, Italian Customs listed increased excise duty rates for beer, intermediate alcoholic products and ethyl alcohol with effect from 1 January 2015, as follows:

- Beer: EUR 3.04 per hectoliter and per degrees plato
- Intermediate alcoholic products: EUR 88.67 per hectoliter
- Ethyl alcohol: EUR 1,035.52 per hectoliter.

Excise duty rates for certain energy products

Italian Customs issued note RU 147797 on 31 December 2014, clarifying that, with effect from 1 January 2015, the excise duty rates for gasoline ('benzina' and 'benzina con piombo') and gasoil used as fuel are as established under previous note RU 88789 of 9 August 2012, and confirmed by art. 1, par. 487 of Law 24 December 2012 no. 228:

- Gasoline (Benzina): EUR 728.40 per 1000 liters
- Gasoil (Oli da gas o gasolio) used as fuel: EUR 617.40 per 1000 liters.

For completeness, Law no. 190 of 23 December 2014 (Legge di Stabilità 2015) introduced a compulsory reverse charge for VAT purposes for sales of goods to hypermarkets, supermarkets and food discounts, the applicability of which is subject to the Council of the European Union granting a derogation. In this respect, the Law stated that, in the absence of a derogation, Italian Customs will increase, by 30 June 2015, the excise duty rates on gasoline and gasoil used as fuel, in order to ensure the relevant tax entries to the Italian State.

Deferral of deadline to use electronic documents for certain excise purposes

On 24 December 2014, Italian Customs issued note 144415/RU, deferring to 1 January 2017 the obligation:

- To use electronic accompanying documents for the circulation of products with excise duties paid and of lubricant oils and petrol bitumen;
- To transmit electronically accounting data for small commercial warehouse keepers.

Local clearance procedure

On 19 January 2015, Italian Customs issued Circular Letter No 1, clarifying that, in the light of a recent 'EU Pilot' by the European Commission, the local clearance procedure (LCP) can also be applied to an authorization issued to the direct customs representative, and not only to the importer or to the indirect representative.

Decrease to tax credit for relief for fuel used by owners of taxi license and 'rental with driver' authorization

On 29 December 2014, Italian Customs issued note no. 141442/RU, providing clarification regarding the decrease to the tax credit for the relief for fuel used by the owners of a taxi license and 'rental with driver' authorization, as provided for by the Presidential Decree of 20 February 2014.

Annual excise duty returns for electricity and natural gas

In Circular letter no. 20/D of 29 December 2014, Italian Customs advised that the forms and relevant instructions, as well as the software, for the annual excise duty returns for electricity and natural gas are available on their internet website.

Payment of customs duty via transfer

In note no. 9164 of 23 January 2015, Italian Customs provided operative guidelines regarding the payment of customs duty by bank or postal transfers.

Kazakhstan

Law No. 269 dated 29 December 2014 amends 11 codes and 94 laws and makes certain other improvements to business conditions in Kazakhstan. Below is an overview of the main changes to tax and customs law.

VAT and excise duty payment deadlines

A new article 51-3 has been added to the Tax Code changing the import VAT and excise duty payment deadlines for goods released into domestic circulation. The exception is excise duties on goods that require excise duty stamps under the Tax Code.

The payment deadline for indirect taxes changes if:

- Customs clearance documents stipulated by customs law are filed with the customs authorities; and
- In accordance with a risk management system an entity has not been prohibited from changing the deadline for paying indirect taxes.

The deadline for payment of indirect taxes is the 20th of the month following the month in which the imported goods were released for domestic consumption.

At an Association of Taxpayers of Kazakhstan roundtable held in Astana on 22 January 2015, the tax authorities announced that the change in the indirect tax payment deadline for imports extends to entities included in the list of major taxpayers subject to monitoring under tax law.

Customs regulations

The below amendments came into force on 1 January 2015.

Classification of goods

During a customs audit, the customs authorities are entitled to review the classification of goods after they have been released, if:

- It has been established that documents provided by the declarant for customs declaration are inaccurate or incomplete, and if this has led to the incorrect classification of the goods; and/ or
- It has been proved that a customs official incorrectly classified the goods before they were released. If this is the case, the declarant would not be subject to administrative accountability.

The deadline for paying customs duties and taxes will be the day of acceptance of the revised customs authority decision on the classification of goods.

If additional documents required to classify goods are not filed by the deadlines, the customs authorities will release the goods if the payment of customs duties and taxes has been secured. The validity of this type of security, which should be no less than 40 calendar days from the date goods are released, has been extended.

In-house customs audit

Another measure that has been introduced is the in-house customs audit, which may be carried out in line with the application of the risk management system.

If a customs declaration is filed electronically, the customs authorities are entitled to request the documents referred to in it. The deadline for filing these documents is five working days from the day following the day the request is made.

If, after an in-house audit, the customs authorities declare a transgression in a customs declaration, the entity being audited will be entitled to correct it. At the same time, the declarant will not be made accountable provided it corrects any transgressions within 10 working days of the day following that on which notification was served.

Filing of documents for the customs declaration of goods

The Law has reduced the list of documents to be filed for the customs clearance of goods when using a hard copy customs declaration. The newly worded list of required documents is as follows:

- An invoice, if an invoice is not available, then a document confirming the conclusion of a foreign economic transaction
- A transportation document (document of carriage), depending on the mode of transport used.

In addition, the requirement to provide a document confirming payment of customs charges and taxes has been removed.

Declarant's responsibility

The Law establishes that declarants cannot be made accountable according to the Code of Administrative Offences of the Republic of Kazakhstan for:

- Changing codes if goods have been reclassified because it has been proven that a customs official incorrectly classified the goods in question before they were released
- Correcting transgressions discovered by an in-house customs audit themselves within 10 working days of the day following that on which in-house customs audit notification was received to correct transgressions
- Discovering and voluntarily correcting transgressions themselves within one year of the release of goods and before a field or on-site customs audit is started.

Netherlands

Judgment in case regarding VAT deduction claimed for certain expenses by a holding company

Following the judgment of the Court of Justice of the European Union (CJEU) in *Staatssecretaris van Financiën v X BV* (C 651/11), the Den Bosch Court of Appeal gave its long-awaited judgment rejecting the taxpayers' claim for a deduction of VAT on expenses (a.o. advisory services) incurred in relation to the sale of a participation in another entity.

The taxable person requesting the deduction of VAT on the expenses was a holding company engaged in paid management activities. The management activities were supplied to a company whose shares were held by an intermediate holding company in which the holding company held one third of the shares. The intermediate holding company sold the shares it held in that company in 1998. Hence, the management activities by the holding company were terminated. The holding company had incurred costs when selling this company. It did not charge these costs, involving advisory services, to the intermediate holding company.

The decision of the Den Bosch Court of Appeal was based on several reasons. First of all, the holding company failed to prove that engaging the advisor was within the scope of its VAT-taxed management activities. Secondly, the management fee received was significantly lower than the amount of expenses incurred. Also, the costs were non-recurrent costs and did not form part of the operating expenses of the holding company and hence it was unlikely that the costs would have been included in the regular VAT-taxed sales. Finally, the holding company's attempts to undertake new management activities (this did not succeed until 2003) and connect them with expenses incurred were to no avail.

Poland

Judgment confirming 100% input VAT deduction in respect of company cars

As discussed in previous editions of this newsletter, since April 2014 taxpayers have been allowed to deduct 100% VAT in respect of company cars, provided a number of requirements are met – in particular, the car must be used for business purposes only and the possibility of private usage must be excluded, and a mileage register maintained. However, even if the above conditions are met, the tax authorities have questioned full VAT deduction where cars were stored overnight by employees (and not on the company's lot).

Recently there has been the first judgment regarding the ability to claim a full VAT deduction in respect of company cars, even if the car is at the disposal of the company's employee at all times.

In a judgment of the Administrative Court in Cracow, the court confirmed that the taxpayer is able to deduct the whole input VAT related to a company car (used for business purposes only), despite the fact that the car was stored during the nights and weekends by the employee.

Although the above judgment may still be appealed to the Supreme Administrative Court by the tax authorities, it is a helpful decision for taxpayers when discussing this issue with the tax authorities.

Portugal

VAT deduction by local branches

Based on the FCE Bank CJEU case, the Portuguese Tax Authorities (PTA) have been refusing VAT deductions made by branches related to costs then allocated to a head office located abroad. The PTA consider that, as the outputs of the local branches are outside of the scope of VAT, input-related VAT cannot be recovered.

A number of taxpayers are challenging this view.

Practical implications of new rules for local VAT refunds

Following the entry into force of the new rules for local VAT refunds, the PTA are not paying VAT refunds (until the divergences are resolved or justified) when a taxpayer or its supplier has not fully complied with the obligation to communicate to the PTA on a monthly basis the invoices they have issued, even if the invoices that were not communicated did not relate to the tax periods covered by the VAT refund.

VAT recovery related to bad debts

The rule according to which the VAT related to bad debts that are overdue for more than 24 months may be recovered (provided that such recovery is authorized by the PTA, upon a request made within the six months following the 24 months overdue period), is now beginning to have practical effect, as the rule only applies to credits overdue from 1 January 2013.

Russia

VAT treatment of interest received from organizations for granting credit deferment

A Letter of the Ministry of Finance dated 30 December 2014 (RF # 03-07-05/68784) states that amounts of interest received by selling organizations from buyer organizations for providing deferral of payment on credit terms are not subject to VAT.

Decrease in VAT rate for organizations providing internal air transport services

The government has proposed to lower the VAT rate from 18% to 10% for organizations providing internal air transport services, as well as fixing the same rate for suburban rail companies.

Temporary export customs duty for wheat and meslin

Government Resolution No. 1495 of 25 December 2014 introduced a temporary export customs duty in relation to wheat and meslin. In particular, the export customs duty rate with respect to these goods is 15% of the customs value, but not less than EUR 35 per ton.

The export customs duty applies from 1 February 2015 to 30 June 2015.

Imported equipment used for iron production will be VAT exempt upon importation

In accordance with the ruling “On amending the list of technical equipment (inclusive of components and repair parts to it), analogues of which are not produced in Russia, importation of which is not subject to VAT”, the Ministry of Industry and Trade has included as VAT exempt upon importation, equipment for the direct reduction of iron, double-deck sanders, line equipment for hot rolling and other equipment related to hot briquetted iron production.

Obligation of taxpayers to make payment of taxes

Representatives of Ministry of Finance have reiterated that, according to the legislation, amounts of tax must be paid by taxpayers themselves. To support the fact of payment, a taxpayer must keep the document indicating who actually made the payment (Letter of the Ministry of Finance #03-02-08/66327 dated 22 January 2015).

Slovenia

Tax-certified cash registers to become mandatory for taxable persons operating with cash

The Slovene government has prepared an action plan for the introduction of certified cash registers, which are to be introduced by 1 January 2016, at the latest – certified cash registers may become mandatory by 1 October 2015, if administrative and legislative procedures proceed quickly.

As a solution to tax evasion cases, the non-issuance, modification or deletion of invoices, especially by taxpayers involved in cash payments, the government has proposed the introduction of tax-certified cash registers. This is intended to prevent non-transparent modifications of data concerning issued invoices, and allow a more transparent and reliable recording of cash payments and more effective supervision of the cash operations of the relevant taxpayers.

The proposed action plan for the introduction of tax-certified cash registers envisages the introduction of online or virtual tax-certified cash registers, where the exchange of relevant information between the taxable person issuing the invoice and the tax authorities is carried out in real time. More details concerning the use of tax-certified cash registers have not been presented yet and are expected to be made public in the coming months.

Taxable persons required to use tax-certified cash registers will be any legal and natural persons that have an obligation to issue an invoice in accordance with the taxation regulations and that are engaged in business activities involving cash payments.

Increased tax rates for financial services and insurance contracts tax

As of 1 January 2015, the tax rate for the financial services tax and the insurance contracts tax increased by two percentage points from 6.5% to 8.5%.

United Kingdom

CJEU reference on the VAT treatment of ‘payment processing’

The Upper Tribunal has dismissed the tax authorities’ (HMRC) appeal against the First-tier Tribunal’s decision that ‘booking fees’ charged by the National Exhibition Centre Limited (NEC) were payments for handling debit and credit card payments (and not for a wider bundle of services that together were standard-rated, as HMRC had argued).

However, like the First-tier Tribunal which heard the similar ‘payment processing’ case of Bookit Limited, the Upper Tribunal concluded that to finally decide the VAT treatment of the charges made by the NEC, it needed guidance from the CJEU on the scope of the EU law exemption and its application to the charges made by the NEC.

It seems probable that, once the questions to the CJEU have been finally settled and referred to the court, it will consider the two cases together.

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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

© 2015 Deloitte Asesores Tributarios S.L.U.