

Deloitte.

Junio 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 4 de junio de 2015. Asunto C-161/14 (Comisión/Reino Unido).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de junio de 2015. Asunto C-256/14 (Lisboagás GDL).
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 26 de mayo de 2015. Nº de recurso 2792/2012.
4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de junio de 2015. Nº de recurso 2858/2013.
5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 5 de mayo de 2015. Recurso Nº348/2014.
6. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 25 de mayo de 2015. Recurso Nº318/2014.
7. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 8 de junio de 2015. Recurso Nº314/2012.

II. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6076/2013, de 21 de mayo de 2015.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4464/2013, de 18 de junio de 2015.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 8727/2012, de 18 de junio de 2015.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1376-15, de 4 de mayo de 2015.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1381-15, de 4 de mayo de 2015.

6. **Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1388-15 y V1390-15, de 5 de mayo de 2015.**
7. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1416-15, de 6 de mayo de 2015.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1464-15, de 11 de mayo de 2015.**
9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1524-15, de 21 de mayo de 2015.**
10. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1551-15, de 22 de mayo de 2015.**
11. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1553-15, de 22 de mayo de 2015.**
12. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1560-15, de 25 de mayo de 2015.**

III. World VAT News.

Americas

Canada

An increase has been announced to the provincial component of the Harmonized Sales Tax rate in Newfoundland and Labrador.

Costa Rica

There is a new procedure for processing requests for customs duties credits or refunds.

There are new rules to regulate Authorized Economic Operator status in Costa Rica.

There has been an update to the taxes on beer, carbonated drinks, syrups for 'post mix' beverages, and wine.

Puerto Rico

A VAT regime will apply as from 1 April 2016.

United States

Nevada Assembly Bill 380 was signed into law on 27 May 2015. Effective 1 July 2015, the new law creates new affiliate and 'click-through' nexus presumptions.

Tennessee's Revenue Modernization Act creates a presumption of click-through nexus for sales and use tax purposes effective 1 July 2015. The Act also expands sales and use tax on the use of computer software.

Trade Preferences

Costa Rica-Canada

There are new rules for the administration of tariff preference levels for textiles and clothing under the Costa Rica-Canada FTA.

Asia Pacific

China

There has been a duty reduction on selected daily consumer products.

India

The Finance Act, 2015 has been enacted, including indirect tax changes.

There have changes to service tax rates, and an amendment to the CENVAT Credit Rules, 2004.

A Tribunal has held that a service was to be considered as export of service, even though the consideration was received in Indian currency, through a Foreign Inward Remittance Certificate.

Singapore

A new permit condition has been imposed for liquor and tobacco products imported in containerized packing.

South Korea

From 1 July 2015, foreign suppliers of digital services to Korean customers will be subject to VAT, regardless of whether they have a presence in the country.

Trade Preferences

South Korea-China

The South Korea-China Free Trade Agreement was formally signed on 1 June 2015.

South Korea-Vietnam

The South Korea-Vietnam Free Trade Agreement was formally signed on 5 May 2015.

Vietnam-Eurasian Economic Union

A Free Trade Agreement was signed between the Eurasian Economic Union and Vietnam on 29 May 2015.

EMEA

European Union

There is a CJEU Advocate General's opinion on services provided to a fund investing in real estate.

The European Commission has published a study on low value consignment relief.

Denmark

From 1 July 2015, import VAT will apply to imported magazines, newspapers, etc.

There is further news on the reverse charge on gas and electricity.

Finland

The Supreme Administrative Court has published a ruling regarding the VAT treatment of financial services.

The tax authorities have provided written guidance on the VAT treatment of sales of wild berries and mushrooms.

Italy

The European Commission has rejected Italy's request to introduce a reverse charge mechanism for large-scale retail business.

The tax authorities and Assonime have both issued clarifications regarding the procedure and time limits for the new voluntary regularization.

The tax authorities have provided official clarification of the VAT treatment of the transfer of money by public administration organizations to educational entities.

The Ministry of Finance has stated that companies whose business activity qualifies under ATECO CODE 59.14.00 'films screening' are within the class of VAT claimant subjects with the right to be refunded as a matter of priority.

The Supreme Court has considered the VAT treatment of deposits.

There are two Supreme Court decisions regarding VAT frauds.

There is a Supreme Court decision regarding a VAT deduction on the purchase of a fixed asset destined to be leased for private purposes.

The Supreme Court has confirmed that 'unduly VAT offsetting' must be subject to the same penalties as apply when VAT is not paid.

The Supreme Court has ruled that the VAT rule regarding the presumption of sale is also valid for corporate income tax purposes.

The customs authorities have announced the procedure for the submission of letters of intent valid for several import transactions.

The customs authorities have advised that refunds of VAT linked to customs transactions will be directly paid by the customs office upon prior authorization from the tax authorities.

The customs authorities have clarified the requirements that must be met by direct customs representatives requiring a local clearance procedure authorization.

The customs authorities have provided operative guidelines for paying customs duties by way of bank or postal transfers.

The customs authorities have issued guidelines regarding controls to be carried out on fuel distribution plants for excise purposes.

Kazakhstan

Ratification of the Customs Union Member Country Treaty on the removal of technical barriers in mutual trade with non-Customs Union CIS member countries.

Ratification of a Protocol amending the Treaty between Kazakhstan and Russia on trade and economic cooperation in oil and petroleum supplies in Kazakhstan.

Ratification of the Convention for the Unification of Certain Rules for International Carriage by Air.

Rules have been approved for the customs clearance of goods by state officials.

Excise duties on petrol (except for aviation fuel) and diesel.

A ban has been introduced on the export of ferrous metal waste and scrap from Kazakhstan.

An order has established the criteria for treating goods transported by individuals across the Customs Union border as goods for personal use.

Rules have been approved for marking (re-marking) certain excisable products.

Netherlands

The temporary reduced VAT rate for the renovation and maintenance of houses ends on 1 July 2015.

The CJEU Advocate General's opinion has been delivered in the case Fiscale Eenheid X on the VAT exemption on the qualification of a fund investing in real estate as a collective investment fund, and whether the property management services are covered by the VAT exemption for the management of collective investment funds.

Poland

The CJEU has issued a judgment in a case concerning reduced VAT rates for a wide range of medical equipment, medical products, and similar products.

Portugal

The changes to the reduced and intermediate VAT rates in the Autonomous Region of the Azores have entered into force.

An administrative degree has been published regarding the procedure for requests to the tax authorities for VAT bad debt recovery.

The rate of duty for new lubricant oils has been amended.

Russia

VAT on transfers of fixed assets.

VAT exemption on the import of expendable materials for R&D.

Transfer of VAT recovery.

VAT treatment of advance payments for exports to Eurasian Economic Union member states.

Introduction of export customs duty on grain.

Spain

The tax authorities have created an e-portal to enable taxpayers to check import VAT amounts.

Ukraine

The list of goods subject to compulsory certification has been reduced.

It is expected that a tax exemption will be introduced for the importation of electric cars.

United Kingdom

The Upper Tribunal has dismissed the tax authorities' appeal in an 'off-shoring' VAT planning case.

The Supreme Court has ruled that demonstrator cars VAT planning was 'abusive'.

The CJEU decides that UK VAT relief for 'energy saving' materials is ultra vires EU law.

Eurasian Economic Union

Eurasian Economic Union

Kyrgyzstan's entry to the Eurasian Economic Union.

Unification of EEU legislation.

Agreement on the procedure for the collective control of copyright and allied rights.

Amendment to the list of goods exempt from import customs duties.

Non-tariff regulation measures.

There have been amendments to the classifiers used to complete customs declarations.

There have been changes to the EEU Common Customs Tariff.

Classification of goods according to the EEU common foreign economic activity commodity nomenclature.

Trade Preferences

Eurasian Economic Union-Vietnam

Free Trade Zone Treaty between the Eurasian Economic Union and Vietnam.

I. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de junio de 2015. Asunto C-161/14, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

Incumplimiento de Estado — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98(2) — Categoría 10 Anexo III — Tipo de IVA reducido aplicable al suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social — Categoría 10 bis) Anexo III — Tipo de IVA reducido aplicable a la renovación reparación de viviendas particulares, excluidos materiales que forman parte significativa del valor del suministro.

Esta sentencia tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por el cual la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98, en relación con el anexo III de la Directiva 2006/112/CE al aplicar un tipo reducido de IVA a las prestaciones de servicios relativas a la instalación de «materiales que permiten ahorrar energía» y a los suministros de «materiales que permiten ahorrar energía» por una persona que instala tales materiales en viviendas.

Considera la Comisión, ratificando el TJUE sus conclusiones, que no procede la aplicación de un tipo reducido del IVA a dichas operaciones, en la medida en que:

1. No puede considerarse que tales prestaciones y entregas constituyan «suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social» a efectos de la categoría 10) del anexo III de la Directiva de IVA.
2. Tales prestaciones y entregas no están comprendidas en el ámbito de la renovación y la reparación de viviendas particulares a efectos de la categoría 10 bis) del anexo III de la Directiva sobre el IVA, y aunque estuvieran comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha categoría, tales prestaciones y suministros engloban materiales que forman parte significativa del valor del suministro.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 11 de junio de 2015. Asunto C-256/14, Liboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A.

Directiva 2006/112/CE — Artículos 9, 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c) — Base imponible — Inclusión en la base imponible del IVA aplicable a los servicios prestados por una sociedad concesionaria de la red de distribución de gas a la sociedad comercializadora del gas del importe de las tasas municipales por ocupación del subsuelo abonadas por aquélla.

Esta sentencia se produce en el marco de un litigio entre las autoridades fiscales portuguesas y la entidad Lisboagás, concesionaria exclusiva del servicio público de gestión de la red de distribución de gas en Lisboa y encargada del desarrollo, la explotación y el mantenimiento de dicha red. Dicha entidad estaba sujeta al pago de tasas por ocupación del subsuelo, en relación con el espacio que ocupaba la citada red.

De conformidad con el contrato de concesión, tras abonar las tasas por ocupación del subsuelo a los municipios, Lisboagás repercute su importe a la sociedad comercializadora del gas en el área de la concesión, cuando factura a dicha sociedad el uso de la infraestructura de la red para el suministro de gas a los consumidores. Posteriormente, esta última sociedad, repercute el importe de las tasas por ocupación del subsuelo a los consumidores en la factura de suministro de gas.

La cuestión objeto de controversia radica en si el importe de dichas tasas deben incluirse en la base imponible del IVA aplicable a los servicios que Lisboagás presta a la sociedad comercializadora de gas.

En este sentido el Tribunal concluye señalando que los artículos 9, apartado 1, 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva de IVA deben interpretarse en el sentido de que el importe de unas tasas que una sociedad concesionaria de una red de distribución de gas abona a los municipios por la utilización del dominio público de éstos y repercute a continuación a otra sociedad que comercializa el gas, quien a su vez lo repercute a los consumidores finales, debe incluirse, en virtud del artículo 73 de esta Directiva, en la base imponible del IVA aplicable a los servicios que la primera sociedad presta a la segunda.

Alcanza el TJUE esta conclusión argumentando que el importe de las tasas por ocupación del subsuelo constituye un elemento de la contraprestación que por sus servicios recibe Lisboagás de la sociedad comercializadora. Asimismo, el Tribunal señala que Lisboagás no repercute las tasas por ocupación del subsuelo como tales, sino el precio de la utilización del dominio público municipal; precio que forma parte del conjunto de costes soportados por Lisboagás y que integran el precio que por sus servicios debe abonarle la sociedad comercializadora del gas. A este respecto, el TJUE considera como irrelevante que, conforme al contrato de concesión, el importe de las tasas por ocupación del subsuelo sea objeto de una rúbrica separada en la factura emitida por Lisboagás y, posteriormente, en las facturas remitidas a los consumidores por la sociedad comercializadora del gas.

3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 26 de mayo de 2015. N° recurso 2792/2012

Principio de regularización completa e íntegra de la situación tributaria del contribuyente – Deducciones – Deducción del IVA soportado por obras de rehabilitación en un inmueble adquirido en pro-indiviso por uno de los copropietarios en vez de por la comunidad de bienes – Acuerdo de devolución inmediato del importe correspondiente a la cuota del IVA cuya repercusión fue soportada – Contrato de permuta – Actuación de un Ente Público en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional

El presente caso se refiere a la interposición de un recurso de casación tanto por parte de una sociedad mercantil como por parte de la Administración General del Estado frente a la sentencia dictada en instancia anterior por la Audiencia Nacional.

La presente sentencia da respuesta, por lo tanto, de forma diferenciada a los dos recursos de casación interpuestos por ambas partes.

En primer lugar, y respecto del recurso interpuesto por la sociedad mercantil, éste trata un supuesto en que dicha sociedad mercantil, que adquirió en pro-indiviso un inmueble situado en el TIVA-ES, dedujo la cuota del IVA soportada con ocasión de unas obras de rehabilitación realizadas en el inmueble adquirido.

La Administración tributaria rechazó en sede de la sociedad mercantil dicha deducción al considerar que, al tratarse de un pro-indiviso, el empresario o profesional que podía ejercitar el derecho a la deducción era la comunidad de bienes y no la sociedad recurrente co-propietaria. Decisión que fue respaldada tanto por el TEAC como por la Audiencia Nacional.

A resultas de lo anterior, la empresa recurrente interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, siendo el objeto de dicho recurso, no el de determinar quién es el obligado a soportar la repercusión del Impuesto como consecuencia de la adquisición del inmueble (la comunidad de bienes, tal y como sostiene la sentencia de instancia, o el copropietario adquirente, tesis de la sociedad recurrente), sino el de resolver si, aun aceptando que el obligado a soportar la repercusión del IVA es la comunidad de bienes y no el copropietario, es contraria a Derecho un acta como la impugnada por no ir continuada por un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue soportada.

Pues bien, planteado el debate en estos términos, el Alto Tribunal estima el recurso de casación, apoyándose en sus sentencias de 23 de enero de 2014 (nº de recurso 5668/2011 –ver Boletín de IVA del mes de marzo de 2014-), de 18 de septiembre de 2013 (nº de recurso 4498/2012) y de 3 de abril de 2008 (nº de recurso 3914/2002).

El fallo del Tribunal Supremo se sustenta en el siguiente razonamiento que reproducimos a continuación de manera textual:

“Para la solución del problema de fondo debatido tomamos como criterio la solución de fondo adoptada por nuestra sentencia de 3 de abril de 2008 (cas. núm. 3914/2002) dictada a propósito de un supuesto con efectos análogos al aquí debatido:

“...es patente –decía- que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores.”.

En el caso que nos ocupa el efecto es negar la deducción practicada por la repercusión indebidamente efectuada, por lo que es clara la similitud entre los supuestos contrastados”.

En segundo lugar, y respecto del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, el Tribunal Supremo analiza si un Ente Público que transmitió un edificio a la sociedad mercantil, en virtud de una operación de permuta, actuó correctamente repercutiendo IVA en la transmisión del mismo (IVA que fue soportado y deducido por dicha sociedad, y que es objeto de controversia), al considerar dicho Ente Público que actuaba en condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

En este sentido, recuerda el Tribunal que, de acuerdo con el artículo 4.Dos de la Ley del IVA, las transmisiones a terceros de la totalidad (o parte) de cualquier bien patrimonial (realizada por un empresario o profesional) se entenderán en todo caso llevadas a cabo en el ejercicio de actividad profesional. La sujeción al IVA, por tanto, dependerá, a su juicio, de que el Ente Público hubiera actuado en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional o no, así como que tuviera afecto el inmueble al desarrollo de actividades empresariales en el momento en que se produjo la permuta.

Así pues, para el Tribunal Supremo, lo relevante es que la actividad realizada por el Ente Público se someta al régimen jurídico no de Derecho público, sino privado, hecho que parece reconocido por ambas partes dado que la permuta se inscribe dentro de un Convenio de Colaboración, en el ámbito de una actuación urbanística, actuando el Ayuntamiento en el ejercicio de una actividad empresarial, una de cuyas contraprestaciones, por las parcelas de terrenos recibidas, era el edificio propiedad del Ente Público (ya desafectado del dominio público perteneciendo ya al Patrimonio Municipal del Suelo).

A raíz de lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la operación descrita debe calificarse como una entrega de bienes, que cabe calificar realizada en el ejercicio de la actividad empresarial por parte del Ente Público, constituyendo así una operación sujeta al IVA por la que procedía la repercusión del Impuesto, al haber existido renuncia a la exención del mismo.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 10 de junio de 2015. Nº recurso 2858/2013.

Deducciones – IVA soportado por obras de acondicionamiento de un edificio – Regularización del IVA soportado por entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización – Concepto de bien de inversión – Contrato de permuta inmobiliaria.

La cuestión de fondo que resuelve esta sentencia del Tribunal Supremo radica en la obligación o no por parte de una sociedad mercantil de practicar la regularización del IVA soportado -por entregas de bienes de inversión- en la ejecución de unas obras de acondicionamiento realizadas en un edificio de su propiedad.

En concreto, los hechos sobre los que se sustenta el litigio pueden resumirse –de forma breve- como sigue: una sociedad mercantil suscribió un contrato de permuta inmobiliaria con una Administración Pública por medio del cual la primera transmitiría un edificio de su propiedad (que había estado afecto a su actividad empresarial) a dicha Administración –previa realización a cargo de la sociedad de una obras de acondicionamiento en el mismo-, a cambio de otro edificio que le cedería la Administración Pública, y que le serviría a dicha sociedad para la ampliación de un centro comercial. Con ocasión de la realización de las obras, la sociedad dedujo la totalidad del IVA soportado. De los hechos probados se desprende que ésta presentó declaración de baja en el IAE del edificio permutado, justo antes del comienzo de las obras de acondicionamiento.

En el marco de un proceso de comprobación e inspección llevado a cabo en la sociedad por los órganos de inspección de la Administración tributaria, estos consideraron que tales obras de acondicionamiento merecían –por lo que al IVA se refiere- la calificación de obras de mejora en un bien de inversión, lo que, a su juicio, obligaba a practicar, respecto del IVA soportado por las mismas, las reglas

de regularización establecidas en el artículo 110 de la Ley del IVA (entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización), ya que el edificio en que se ejecutaron las mismas fue transmitido a la Administración Pública.

De esta forma, la inspección consideró que las obras de acondicionamiento del edificio debían calificarse como bien de inversión, a tenor de lo dispuesto en el señalado artículo 108 de la Ley del IVA, por lo que, en la medida en que la entrega del edificio permutado por parte de la sociedad constituyó una operación sujeta pero exenta del IVA, ello supondría la necesidad de regularizar la deducción del IVA soportado. Tesis que fue avalada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

Frente a esta decisión del TEAC, la sociedad promovió recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, defendiendo la deducibilidad del IVA soportado con motivo de las obras, para lo cual alegó –entre otros motivos- que las obras realizadas en el edificio que se transmite a la Administración Pública no tienen la condición de un nuevo bien de inversión -respecto del propio edificio- con un nuevo periodo de regularización, ya que los elementos integrantes de esa obra, por cuya adquisición se soportó el IVA controvertido, no pueden considerarse que estuviesen destinados a ser utilizados por la sociedad como medio de explotación por un periodo superior a un año, sino que únicamente estaban destinados a ser transmitidos de forma inmediata a la Administración Pública. Todo ello en cumplimiento del contrato suscrito de permuta inmobiliaria que obligada a la sociedad a la realización de las obras con anterioridad a la transmisión del edificio permutado.

En la sentencia de instancia, la Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad, si bien lo hace, en esencia, a través del siguiente razonamiento que reproducimos a continuación:

“Así las cosas, el bien adquirido para la ampliación del centro comercial, resulta afecto a la actividad empresarial de la recurrente, y por ello da derecho a deducción. Las obras realizadas en el edificio transmitido integran el precio de la adquisición del nuevo edificio, por ello las obras no se realizan en un edificio destinado a ser transmitido sin sujeción al IVA, como entiende la Administración, sino que las obras se realizan para integrar la contraprestación de la adquisición de un edificio que por su afectación a la actividad empresarial da derecho a la deducción. Por ello, el IVA soportado en las obras ha de entenderse soportado para la adquisición de un edificio que da derecho a deducción”.

Contra la sentencia de instancia de la Audiencia Nacional, la Administración General del Estado interpuso el pertinente recurso de casación, que resuelve el

Alto Tribunal, en esta sentencia, desestimándolo. Y lo hace advirtiendo, en primer lugar, que lo que realmente se está cuestionando es la interpretación del contrato celebrado entre ambas partes, bajo la cual se habría generado el IVA controvertido. Recuerda el Tribunal Supremo, en este punto, que la interpretación de los contratos es facultad del tribunal de instancia, no siendo susceptible de revisión en casación.

No obstante lo anterior, es de destacar que el Tribunal realiza dos consideraciones finales:

Por una parte, estima que la interpretación realizada por la Audiencia Nacional parece razonable, ya que “(...) más allá de la naturaleza de las obras efectuadas, parece evidente que las obras generadoras del IVA discutido se integraban en la contraprestación que tenía que realizar la actora para el debido cumplimiento de las obligaciones que del contrato de permuta celebrado se derivaban para ella, pues sin su ejecución la permuta no era posible”.

Por otra parte, concluye que dichas obras no pueden seguir el régimen de deducción que, a efectos del IVA, se establece para los bienes de inversión, puesto que en la operación de permuta efectuada “el bien sobre el que se realizaron las obras no era un bien de inversión, destinado a permanecer en poder de la actora largo tiempo, pues por la propia naturaleza de las cosas estaba destinado a salir de modo inmediato de su patrimonio”.

5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 5 de mayo de 2015. Recurso Nº 348/2014.

Devolución IVA procedimiento no establecidos – No atención de requerimiento – Principio de neutralidad

En el supuesto de hecho, la entidad residente en Holanda presentó en octubre de 2010 solicitud de devolución del IVA soportado por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley del IVA. En marzo de 2011 tuvo lugar un requerimiento de información por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en la que se solicitaba aclaración detallada de las operaciones realizadas en España así como determinada documentación.

La entidad holandesa no aportó la documentación solicitada por la citada Oficina, dictándose, en septiembre de 2011, acuerdo por el que se le denegaba la solicitud de devolución formulada. La citada resolución fue recurrida en reposición alegando, la actora, que cumplió con los requisitos exigidos en la normativa, exponiendo las actividades en cuya virtud exigía la devolución y acompañando los documentos requeridos previamente.

El recurso planteado por la actora fue desestimado en noviembre de 2011, procediendo la actora a formular reclamación económico-administrativa y

alegaciones contra dicho acuerdo de denegación, así como contra el acuerdo que desestimaba el recurso de reposición. La actora planteó dos cuestiones, por un lado relativa a la eficacia del requerimiento de marzo de 2011 y, por otro, sobre la validez de la resolución denegatoria del derecho a la devolución.

El TEAC desestimó la reclamación planteada al entender que la actora no habría dado cumplimiento al requerimiento originariamente efectuado y, por tanto, no habría acreditado los hechos constitutivos de su pretensión en el plazo adecuado.

La Audiencia Nacional analiza los motivos planteados por la actora en el recurso planteado ante la misma frente a la desestimación del TEAC. Los motivos de denegación formulados por el TEAC y que son ahora analizados por la Audiencia, consistían en que, al no haberse cumplimentado el requerimiento efectuado en el momento y plazo habitados al efecto, no procedía la devolución instada por la ahora actora.

La Audiencia señala la Administración tributaria no debió rechazar la documentación aportada en el recurso de reposición sobre la base del principio de neutralidad del IVA. En este sentido, la Audiencia Nacional recuerda que no debe realizarse una interpretación rigorista de los requisitos formales, como es el momento de la aportación documental y, por tanto procede a anular la resolución impugnada al no haber entrado, en ningún modo, a valorar la documental aportada, ni siquiera la inicialmente facilitada.

Sobre la base de lo anterior, la Audiencia anula la resolución del TEAC y ordena que se retrotraiga el procedimiento y otorgue trámite de audiencia a la actora y resuelva la petición de devolución del IVA, valorando la prueba documental que en su caso pueda aportar.

6. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 25 de mayo de 2015. Recurso Nº 318/2014.

Prorrata – Opción por prorrata especial – Cuestión prejudicial

En el supuesto de hecho, a la actora le resultaba de aplicación un porcentaje de deducción del 1% en régimen general para el ejercicio 2008 bajo el criterio de prorrata general seguida en 2007 y sin que se optara por el régimen de prorrata especial.

Posteriormente, la actora adquirió en febrero de 2008 unos terrenos, aplicando la prorrata general del 1%. Sin embargo, posteriormente adquirió unos terrenos en octubre de 2008, deduciendo el 100% de las cuotas de IVA soportadas al aplicar la regla de prorrata especial.

En fecha 29 de diciembre de 2008, la actora optó formalmente por la prorrata especial para el ejercicio 2009.

En el marco de las actuaciones de comprobación e inspección, la Administración consideró que procedía la aplicación de la prorrata general del 1% en la adquisición de los terrenos realizada en octubre de 2008 y no la aplicación del porcentaje del 100% resultante de la prorrata especial, dictando en consecuencia los correspondientes acuerdos de liquidación.

Ante los citados acuerdos de liquidación la actora interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC que fueron, todas ellas, desestimadas.

Contra dicha desestimación, la actora plantea en su recurso contencioso administrativo los siguientes motivos de impugnación: (i) la procedencia de la aplicación de la prorrata especial en 2008, siendo procedente la opción ejercida con motivo de la adquisición realizada en el último trimestre de 2008, (ii) procede la rectificación de la autoliquidación de la operación efectuada en febrero de 2008 aplicando la prorrata especial frente a la prorrata general aplicada inicialmente y (iii) debe plantearse una cuestión prejudicial pues el régimen de deducciones español es contrario al comunitario (artículos 173, 174 y 175 de la Directiva 2006/112/CE).

Respecto al punto (iii) para la resolución este recurso, la Audiencia haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo manifiesta que, el régimen español, *“aunque configure a la prorrata general del artículo 104 de la Ley del IVA como regla, y a la especial del artículo 103 y 106 como excepción, no se opone al Derecho comunitario y que la actora no ha concretado de forma suficiente donde radica la contravención con el derecho comunitario por el hecho de que la opción por la prorrata especial no pueda hacerse en cualquier momento y de cualquier forma, incluso yendo contra los actos propios”*.

En cuanto al punto (i), la Audiencia Nacional, haciendo referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2012 señala que la opción por la prorrata general realizada por la actora en diciembre de 2007 es irrevocable puesto que, la parte actora habría tenido pleno conocimiento de las circunstancias necesarias para optar por uno u otro régimen en con la adquisición de inmuebles que tuvo lugar en febrero de 2008, de manera que no puede discrepar de dicho criterio en la adquisición de la finca en octubre de 2008. De admitir este criterio, la actora estaría yendo contra sus propios actos. Señala la Audiencia Nacional que si la tesis de la actora fuese admitida, el régimen de opciones previsto en la norma quedaría a su libérrima voluntad, lo que no parece desprenderse de la voluntad del legislador español ni del comunitario.

Respecto al punto (ii), la Audiencia Nacional rechaza la regularización realizada por la parte actora de la autoliquidación correspondiente a febrero de 2008, al haberse realizado mientras se estaba tramitando un procedimiento de comprobación.

7. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 8 de junio de 2015. Recurso Nº 314/2012.

Devolución IVA procedimiento no establecidos – No atención de requerimiento – Notificaciones

En el supuesto de hecho, la actora presentó en junio de 2009 solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas en el territorio del aplicación del IVA, a través del procedimiento de no establecidos. El 28 de marzo de 2010 se emitió requerimiento por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria. Al no atenderse el mismo y realizar la interesada la actividad de Agencia de Viajes que no generan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas, la citada Oficina emitió en julio de 2010 acuerdo de denegación. La hoy actora interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue desestimada.

La entidad actora alega que, con fecha 18 de marzo de 2010 se remitió el requerimiento de referencia a una dirección que no era correcta, por lo que la notificación no fue realizada en la forma debida y, por tanto, el acto administrativo deviene nulo y que, pese a que el actuario envió el 8 de junio de 2010 un correo electrónico que fue contestado por la actora. La hoy actora contestó al correo electrónico del actuario, comunicando el domicilio a efecto de notificaciones, solicitando un plazo suficiente de presentación de la documentación requerida así como solicitando cierta información sobre las facturas a aportar (número y modo de presentación).

En julio de 2010 se dictó sin más trámites el acuerdo denegatorio. En este sentido, la actora entiende que el acuerdo de denegación prescindió total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, siendo nulo de pleno derecho.

Por otro lado, la Administración entendía que la actora, al no atender al requerimiento de información en el que se le solicitaba determinada documentación y que en el expediente no constaba más documentación que la aportada junto con la solicitud de devolución de fecha 30 de junio, no había acreditado que efectivamente cumplía con los requisitos previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA para obtener la devolución de las cuotas de IVA soportado.

La Audiencia, a la vista de lo anterior, considera que lo alegado por la Administración no puede ser compartido por la sala pues la actora contestó al correo electrónico del actuario. Por lo tanto, al no haber dado la Administración respuesta a la solicitud de información realizada por la actora y haber procedido a la denegación de la devolución, la Audiencia considera que concurre una causa de anulabilidad, que las actuaciones deben ser retrotraídas y que la Administración deberá resolver sobre el fondo del asunto.

II. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 6076/2013, de 21 de mayo de 2015.

Rectificación repercusión – Art 89.cinco, letra b) LIVA – Minoración de las cuotas repercutidas – Reintegro de las cuotas al destinatario de la operación – El ejercicio del derecho reintegro por el destinatario no es una cuestión de naturaleza tributaria.

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de (i) si es correcta una factura rectificativa emitida como consecuencia de la resolución de una operación de compraventa con precio aplazado cuando con anterioridad a la misma se han emitido otras facturas rectificativas modificando la base imponible por impago de plazos; de (ii) si en los supuestos de pago parcial anteriores a la modificación de la base imponible debe entenderse que el IVA se encuentra incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de la contraprestación satisfecha y, de (iii) si para poder rectificar las cuotas de IVA repercutidas en base al procedimiento del artículo 89.Cinco.b) de la LIVA es necesario que el repercutidor reintegre al destinatario de la operación las cantidades repercutidas en exceso.

En relación la **primera de las cuestiones** el TEAC entiende que la factura rectificativa emitida como consecuencia de la resolución de la operación de compraventa debe tener en consideración las rectificaciones o minoraciones de la base imponible realizadas con anterioridad por otras facturas rectificativas debiendo quedar finalmente rectificado (agregando todas las facturas rectificativas válidas emitidas como consecuencia de dicha operación) la totalidad del IVA repercutido en la factura inicial.

Respecto a la **segunda cuestión** el TEAC resuelve en el sentido de que si el recurrente considera que la base imponible de la factura rectificativa emitida como consecuencia de la modificación de la base imponible por impago se encuentra mal calculada debió interponer reclamación económico-administrativa por actuación entre particulares en este sentido, tal y como hace en el supuesto que nos ocupa, y que al no hacerlo la factura rectificativa aludida debe considerarse firme y consentida.

Asimismo, en relación con la **tercera de las cuestiones**, el TEAC se pronuncia entendiendo que si bien el citado precepto exige que se proceda a la devolución del impuesto repercutido en exceso no requiere que ese reintegro deba producirse con anterioridad a la modificación de la base imponible o a la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, solo dice que el repercutidor debe entregar dichas cantidades al repercutido y, de no hacerlo, el repercutido podrá acudir a los procedimientos legales a su alcance para reclamarle el pago de lo debido; argumentando el TEAC que, esto último, no es una cuestión de naturaleza tributaria.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4464/2013, de 18 de junio de 2015.

Base imponible – entregas de bienes efectuadas por entidades financieras que constituyen retribución en especie de operaciones de pasivo (entregas de mantelerías, cuberterías, etc. a los clientes con ocasión de la constitución de depósitos o imposiciones) con deber de ingreso a cuenta en el IRPF.

Aplicación del IVA a las retribuciones del Presidente y Directores Generales de sociedades mercantiles, abonadas por las sociedades participadas, por asistencia a sus Consejos de Administración.

Operaciones realizadas con derivados financieros – regla de prorrata.

El TEAC se pronuncia en esta Resolución, entre otras cuestiones, acerca de (i) la determinación de la base imponible de las entregas de bienes que constituyen retribución en especie de determinadas operaciones de pasivo; del (ii) tratamiento a efectos del IVA de las retribuciones del Presidente y Directores Generales de la entidad reclamante satisfechas por sociedades participadas por la asistencia a sus Consejos de Administración; y de (iii) la inclusión en el denominador de la prorrata de las minusvalías generadas por derivados financieros.

- (i) En relación con la determinación de la base imponible de las entregas de bienes, que constituyen retribución en especie de determinadas operaciones de pasivo, la Inspección considera que deben incluirse, además del precio de adquisición satisfecho al proveedor de los bienes, las cuotas de IVA devengadas y declaradas pero no repercutidas sobre los clientes, así como los ingresos a cuenta del IRPF/IS declarados y tampoco repercutidos, siendo en ambos casos asumidos por la entidad bancaria. Por su parte, la recurrente alega que la inclusión de los citados conceptos es improcedente y contraria a la naturaleza del Impuesto.

En el presente caso, tanto la entidad recurrente como la Inspección coinciden en que el precio de adquisición del bien entregado constituye base imponible de dichas entregas radicando la discrepancia en si también deben integrarse el IVA devengado y declarado, pero no repercutido, y el ingreso a cuenta liquidado y no repercutido a los clientes.

En base al criterio del TJUE, el TEAC resuelve indicando que solo procedería la inclusión del IVA y los ingresos a cuenta no repercutidos en la base imponible del Impuesto si ambos forman parte de la contraprestación recibida, lo que no se deduce de la operación aquí enjuiciada ya que por la captación de fondos, la entidad bancaria se compromete únicamente a poner a disposición del cliente un bien determinado.

De acuerdo con lo anterior, el TEAC concluye que en relación con el IVA, la entidad tiene dos obligaciones que cumplir: (i) la obligación de incluir en la autoliquidación del período de devengo las bases imponibles y cuotas devengadas correspondientes a las entregas realizadas en dicho período, y (ii) la obligación de repercutir íntegramente la cuota devengada sobre el destinatario, sin que el incumplimiento de esta última obligación signifique que el importe de la cuota de IVA no repercutida forme parte de la contraprestación de la entrega del bien.

- (ii) Respecto del tratamiento a efectos del IVA de las retribuciones del Presidente y Directores Generales de la entidad reclamante, satisfechas por sociedades participadas por la asistencia a sus Consejos de Administración, en primer lugar es necesario destacar que tanto la Inspección como la recurrente coinciden en que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad distinta, dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta a IVA y no exenta.

Por su parte, la normativa reguladora de las Cajas de ahorros establece la dedicación exclusiva de Directores Generales y Presidentes que tienen asignado un sueldo por una Caja de ahorros, lo que conlleva la incompatibilidad con cualquier actividad retribuida, salvo que la misma se ejerza en representación de la Caja, en cuyo caso deben ceder a la entidad los ingresos que obtengan por dicha asistencia, excluyendo las dietas.

En este sentido, la Inspección considera que la asistencia a los Consejos de Administración de las entidades dependientes por parte del Presidente y los Directores Generales sólo era posible si actuaban en nombre y por cuenta de la entidad reclamante (al desempeñar sus cargos en régimen de dedicación exclusiva), debiendo ceder el rendimiento obtenido a la misma, con el consiguiente incremento de los ingresos (a efectos del IS) y obligación de repercusión de IVA, mientras que la recurrente alega que actuaban en su propio nombre, habiendo integrado las retribuciones satisfechas en sus declaraciones del IRPF.

En este supuesto, el TEAC coincide con el argumento esgrimido por la Inspección, al tratarse de servicios realmente prestados por la Caja a sus sociedades dependientes, habiéndose pronunciado en supuestos similares en Resoluciones de 28 de febrero de 2013 (en relación con el IS) y de 7 de noviembre de 2011 (en relación con el IVA).

- (iii) En relación con la inclusión en el denominador de la prorrata de las minusvalías generadas en determinadas operaciones realizadas con derivados financieros, la Inspección considera que el importe a integrar en el denominador debe

incluir únicamente las contraprestaciones positivas efectivamente obtenidas en tales operaciones, mientras que la reclamante discurre que deben consignarse por su saldo neto.

El TEAC considera que, en este supuesto y en las operaciones de cesión de instrumentos financieros en general, el importe a incluir en el denominador de la prorrata debe corresponderse con la plusvalía obtenida en la operación, pues se entiende que éste es el importe que obtiene el empresario o profesional por la realización de las operaciones. Por tanto, lo pertinente es determinar operación por operación cual ha sido la retribución obtenida por el empresario o profesional, de modo que si la liquidación o diferencia de una determinada operación con derivados financieros arroja saldo positivo, esta cantidad deberá formar parte de la base imponible, y no deberá hacerlo en caso de que el saldo sea negativo.

El TEAC concluye que, de acuerdo con lo anterior, el análisis a realizar debe ser individualizado, operación por operación, para determinar si la retribución por la misma arroja un saldo positivo o negativo, sin poderse compensar el saldo de la cuenta de ingresos y gastos obtenidos por la entidad a efectos de la determinación de la inclusión en el denominador de la prorrata, ya que de otro modo se llegará a un importe erróneo, pues se dejarán de computar importes que sí deben incluirse en el denominador de la prorrata.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 8727/2012, de 18 de junio de 2015.

Naturaleza de la prestación – Organización de eventos “test drive” para marcas automovilísticas – Lugar de realización del hecho imponible – Prestación de servicios de publicidad localizados en sede del destinatario vs. prestación de servicios de organización para terceros de congresos, ferias y exposiciones de carácter comercial localizados en el territorio en el que se presten materialmente los servicios.

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de si los servicios de organización de eventos cerrados al público para la industria del automóvil “test drive” (en los que la entidad que ofrece este servicio es la encargada de contratar los hoteles, salas de reuniones, medios técnicos, etc., y en los que las marcas invitan a periodistas especializados para que posteriormente comenten en sus medios de comunicación las novedades automovilísticas presentadas), constituyen servicios de publicidad, localizados en sede del destinatario de los mismos, o servicios de organización para terceros de congresos, ferias y exposiciones de carácter general, localizados en el territorio en el que se presten materialmente los citados servicios.

Dicha cuestión se suscita en un litigio sobre una solicitud de devolución del IVA por no establecidos (art. 119 Ley del IVA), relativa al ejercicio 2008, presentada ante la Administración española por una entidad no establecida en el TIVA-ES, que presta

estos servicios de organización a compañías automovilísticas no establecidas tampoco en el TIVA-ES, y para cuya prestación soportó IVA español repercutido por diversos proveedores (hoteles, restaurantes, alquiler de pistas de pruebas, combustible de los vehículos de prueba, etc.).

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria denegó la mencionada solicitud de devolución basándose en el incumplimiento de los requisitos del mencionado artículo, ya que consideraba que se trataba de servicios de organización para terceros de congresos, ferias y exposiciones de carácter comercial, localizados en el TIVA-ES, que impiden a la reclamante la utilización del régimen de devolución de no establecidos. Por su parte, la entidad reclamante consideraba que eran servicios de publicidad a los que resultaba de aplicación la regla general de localización (sede del destinatario).

En este ámbito es necesario indicar que la jurisprudencia comunitaria sostiene que el concepto de “prestaciones de publicidad” comprende operaciones de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución gratuita de productos, o la organización de un cóctel o un banquete cuando ello implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación a fin de incrementar sus ventas.

En este punto, el TEAC menciona diversas sentencias de la Audiencia Nacional (de 26 de marzo de 2013 y 18 de junio y 8 de octubre de 2014) en las que se ha pronunciado en supuestos similares al aquí recurrido, aplicando la jurisprudencia comunitaria anteriormente expuesta y determinando que *“los servicios prestados en su conjunto suponen la promoción publicitaria de determinados productos y marcas comerciales, mediante la publicidad denominada dentro de la mercadotecnia, “below the line” (traduciendo la frase del inglés sería “Comunicación fuera de los medios”)*”.

De este modo, siguiendo el criterio de la Audiencia Nacional, el TEAC modifica el criterio que venía manteniendo en Resoluciones de 11 de mayo de 2010 y 24 de enero de 2013, concluyendo *“que en el presente caso los eventos realizados por la reclamante no consisten en una feria o exposición, sino en una actividad de publicidad, de forma que no les resulta de aplicación la regla de localización establecida en el artículo 70.Uno.3º.b) LIVA”*, no considerándose, por tanto, localizadas en el TAI las mencionadas prestaciones de servicios.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1376, de 4 de mayo de 2015.

Tributación de la indemnización consistente en la entrega de una vivienda.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación, a efectos del IVA, que debe recibir una indemnización en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante permutó con una persona física cuatro solares a cambio de entregar a esta última una serie de edificaciones destinadas a establecimiento hotelero. La consultante no ha podido acometer la construcción de las edificaciones pactadas por lo que se procedió a resolver el contrato de permuta.

Asimismo, en ejecución de la cláusula penal establecida en la escritura pública de permuta, la consultante viene obligada a entregar a la persona física una vivienda.

El asunto que aquí se dirime gira en torno a la exclusión de las indemnizaciones de la base imponible del IVA en virtud de lo establecido en el artículo 78 de la Ley del Impuesto. Según establece el citado artículo, no se incluirán en la base imponible “las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el párrafo anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones sujetas al Impuesto”.

En su contestación a la consulta, la DGT saca a colación el criterio establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, donde se pronunció sobre la cuestión de si constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor, en el marco de un Reglamento comunitario, que establece una indemnización por el abandono definitivo de dicha producción lechera.

El TJUE respondió de forma negativa al considerar que cuando la Comunidad indemniza a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, no está adquiriendo bienes ni servicios en provecho propio, es decir, no está realizando un acto de consumo y, por lo tanto, no se devenga hecho imponible alguno en materia del IVA.

En conexión con la sentencia mencionada se pronunció más tarde el TJUE, en su sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95, para aclarar que el razonamiento anterior no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir una contrapartida de una prestación de servicios sujeta al impuesto y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al Impuesto, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo.

En virtud de la línea argumental seguida por el TJUE, la DGT concluye que las indemnizaciones que no deben formar parte de la base imponible son aquellas que se satisfacen en metálico y no tienen como contrapartida un acto de consumo, pero no aquellas cuyo pago implica la entrega de un bien o prestación de servicio en la medida en que estas suponen por si mismas un acto de consumo.

Por consiguiente, la entrega de la vivienda por parte de la consultante en virtud de la cláusula penal establecida en el contrato constituye una entrega sujeta al IVA, sin perjuicio de que pudiera resultar de aplicación la exención del artículo 20.uno.22º de la Ley del IVA.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1381-15, de 4 de mayo de 2015.

Operaciones triangulares – Inclusión en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

La presente contestación rectifica la anterior Resolución de fecha 9 de julio de 2014 con nº de consulta vinculante V1785-14 que, en consecuencia queda anulada desde la fecha de la presente consulta.

La DGT analiza la sujeción al Impuesto de la operación intracomunitaria realizada y la obligación de incluir dicha operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una establecida en el territorio de aplicación del Impuesto perteneciente a un grupo multinacional que va a adquirir bienes a una empresa británica del mismo grupo que revende a clientes comunitarios. Los bienes serán enviados directamente por la entidad británica al cliente de la consultante en un tercer Estado miembro.

En primer lugar, analizando la DGT los artículos 15 y 71 de la Ley del IVA, que establecen respectivamente qué se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes y dónde se entenderá localizada una adquisición intracomunitaria, concluye la DGT que, de la operativa descrita, la consultante no realiza ninguna operación sujeta al IVA en el territorio de aplicación del Impuesto, en la medida que los bienes que le envía el empresario británico no son enviados ni recibidos en el territorio de aplicación del IVA.

Con independencia de lo anterior, y teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto armonizado en la UE, la DGT deduce que la consultante podría realizar adquisiciones intracomunitarias en otro Estado miembro y que las mismas podrían quedar exentas de acuerdo con la simplificación recogida en los artículos 141, 194 y 197 de la Directiva comunitaria.

La transposición en nuestra normativa interna de lo establecido en los referidos artículos de la Directiva comunitaria se encuentra recogido en nuestros artículos 26.Tres de la Ley del IVA y 79.7º y 80.1.3º del Reglamento del IVA.

En conclusión, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, es decir, en el modelo 349, la consultante deberá consignar la entrega en el Estado miembro de llegada de las mercancías, haciendo constar el NIF/IVA del adquirente de las mercancías en aquel Estado miembro.

6. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V1388 y nº V1390 de 5 de mayo de 2015.

Aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.g) de la Ley 37/1992 – Comerciantes minoristas acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

En las presentes contestaciones, la DGT se ha pronunciado sobre la obligación de aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y la obligación de presentación de autoliquidaciones en el siguiente escenario:

Empresario persona física que compra equipos informáticos, portátiles o tabletas electrónicas y los revende a consumidores finales. A efectos del IVA está acogido al régimen especial del recargo de equivalencia.

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

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

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

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

En los supuestos de hecho planteados en estas consultas, el consultante, como empresario adscrito al régimen especial del recargo de equivalencia, se pregunta sobre la posible aplicación del recargo de equivalencia en las operaciones de adquisición por las que es sujeto pasivo en virtud de la letra g) del artículo 84.Uno.2º.

Respondiendo a su consulta, la DGT recuerda que el artículo 158 de la Ley 37/1992 establece que estarán obligados a pago del recargo de equivalencia:

- Los sujetos pasivos del Impuesto que efectúen las entregas sometidas al mismo.
- Los propios comerciantes sometidos a este régimen especial en las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones que efectúen, así como en los supuestos contemplados en el artículo 84, apartado uno, número 2º de esta ley.

Además, el artículo 71, apartado 8, número 4º del Reglamento del Impuesto preceptúa que deberán presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico aquellos sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º, de la Ley del Impuesto.

En consecuencia con todo lo anterior, el consultante en ambas consultas, como sujeto pasivo de las adquisiciones de equipos informáticos, ordenadores portátiles y tabletas que realice, deberá presentar una declaración no periódica (modelo 309) por las adquisiciones realizadas en un periodo determinado, que servirá de instrumento para realizar el ingreso, tanto del IVA (21% del importe de la contraprestación), como del recargo de equivalencia correspondiente a los bienes adquiridos (5,2% del importe de la contraprestación).

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1416, de 6 de mayo de 2015.

Servicios de transporte de mercancía por carretera y almacenaje de la mercancía en España - Reglas de localización de servicios.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que debe recibir, a efectos del IVA, los servicios prestados por la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante se dedica al transporte de mercancía por carretera en territorio español y al almacenaje de la mercancía en España.

Sus clientes son empresas [...] establecidas en otros países de la Unión Europea distintos de España.

La DGT señala, en primer lugar, que el análisis de la sujeción al IVA de los servicios que presta la consultante en el TAI deberá realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley de IVA.

En concreto, trae a colación el artículo 69.Uno.1º el cual dispone, en relación con la regla general de localización de las prestaciones de servicios, que las mismas se entenderán realizadas en el TAI cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

No obstante lo anterior, la DGT continua señalando por otra parte que, entre otros, el artículo 70.Uno.1º por transposición del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE establece que se entenderán prestados en el TAI los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

En este sentido, con el objeto de discernir cuándo los servicios de almacenaje objeto de consulta tienen la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles, la DGT pone de manifiesto una sentencia del TJUE (asunto C-166/05) la cual establece que sólo están comprendidas en la aplicación del artículo anteriormente citado las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble.

La DGT continua señalando que las reglas de localización de los servicios relacionados con un bien inmueble son objeto de precisión en el Reglamento de ejecución (UE), el cual establece en su apartado 31.3 apartado 1, letra b) que el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble sin que ninguna parte específica del mismo se destine al uso exclusivo del cliente no abarcará un servicio vinculado con un bien inmueble contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE.

Es preciso señalar, que el contenido anteriormente reproducido será norma vinculante a partir del 1 de enero del 2017, sin embargo, en la fijación del alcance del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, resulta procedente considerarlo tal y como lo puso de manifiesto el TJUE en su sentencia (asunto C-605/12).

Por último, la DGT concluye que, de conformidad con todo lo dicho con anterioridad y, teniendo en cuenta las circunstancias descritas en el escrito objeto de consulta, un servicio de almacenaje, en la medida en que no se haya reservado una parte específica de un bien inmueble a estos efectos por la entidad consultante y en la medida en que este inmueble no debe guardar ninguna especialidad concreta, no puede considerarse como un servicio suficientemente relacionado con un bien

inmueble y, por tanto, su localización ha de efectuarse en virtud de la regla general del artículo 69. Uno. 1º de la Ley de IVA, lo cual implica que el servicio quede localizado fuera del TAI.

La misma regla de localización cabe aplicar a los servicios de transporte prestados por la consultante; esto es, no estarán sujetos al IVA español ya que los destinatarios de dichos servicios son empresarios establecidos en otro Estado miembro.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1464-15, de 11 de mayo de 2015.

Deducibilidad de cuotas de IVA soportadas por el arrendamiento de plazas de aparcamiento.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por el arrendamiento de distintas plazas de aparcamiento, por parte de la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

La sociedad consultante se dedica a la comercialización y producción de productos informáticos. Para el desarrollo de su actividad la consultante necesita arrendar dos tipos de inmuebles:

- *Edificios de oficinas utilizados para la actividad: los arrendamientos de estos edificios incluyen plazas de parking que se arriendan unitariamente como inmuebles únicos (no se puede arrendar el edificio sin las plazas de aparcamiento). Las plazas pueden ser utilizadas por algunos empleados (sólo en horario laboral y sin plaza asignada) si bien la sede de la compañía está ubicada en una zona en la que no existen limitaciones de aparcamiento en la calle.*
- *Plazas de garaje situadas en el centro de diversas grandes ciudades españolas, en los alrededores cercanos de centros de trabajo de la consultante localizados en zonas de muy difícil aparcamiento público. Estas plazas se arriendan de manera individual no vinculadas a ningún inmueble y son de uso exclusivo de determinados comerciales de la compañía que solo pueden utilizarlas en horarios laboral.*

La DGT dilucida, en primer lugar, la calificación de la operación en cuanto a su sujeción al IVA. De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley del IVA, “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del IVA por empresarios o profesionales a título oneroso”. Asimismo, el artículo 5.dos de la citada Ley dispone que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Además, el artículo 7, apartado 7º de la Ley del IVA señala que las operaciones previstas en los artículos 9.1º y 12, 1º y 2º (autoconsumos de bienes y servicios) no están sujetas al IVA siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA soportado por la adquisición de los bienes o elementos que componen dichas operaciones.

Del mismo modo, señala la DGT que el artículo 12.3º de la Ley del Impuesto establece igualmente la no sujeción al IVA en los autoconsumos de servicios cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto soportado en la recepción de dichos servicios.

La DGT continua su análisis en lo relativo al ejercicio del derecho de la deducción de las cuotas de IVA soportadas, señalando que solamente resulta procedente de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley de IVA, por lo que al objeto de consulta se refiere, la DGT destaca los artículos 92, 94 y 95 de la Ley de IVA, en los cuales establecen los requisitos para que las cuotas tributarias del IVA sean deducibles y las limitaciones del derecho a deducir.

En base a lo establecido en dichos artículos, la DGT determina que la sociedad consultante podrá deducir el IVA soportado por el arrendamiento de un edificio de oficinas siempre que se afecte a la realización de las operaciones que originan derecho a deducir.

Teniendo en cuenta que la consultante ha afectado a su actividad económica el edificio entero de oficinas alquilado, incluyendo las plazas de parking, la DGT señala que el TJUE establece en varias de sus sentencias (asuntos C-211/11, C-118/, C-97/90) que cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción, total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA en virtud de lo establecido en el artículo 12.3º de la Ley de IVA por trasposición del artículo 26 de la Directiva.

Esta conclusión se ha traspuesto en nuestra normativa interna en los artículos 7.7º y 12.3º de donde se deduce precisamente que cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción, total o parcial del IVA, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA.

En consecuencia, la sociedad consultante podrá deducir las cuotas de IVA soportadas por el arrendamiento de un edificio de oficinas que incluye plazas de parking, sin embargo, si de dichas plazas se cede su uso a empleados para

satisfacer necesidades privadas del mismo, pueda determinar la existencia de una prestación de servicios a título oneroso en aplicación del artículo 12.3º de la Ley del IVA sujeta al IVA.

Por otro lado, no cabe apreciar que se satisfacen necesidades privadas de los empleados en el caso de cesión de las plazas de garaje situadas en el centro de diversas ciudades. En estas circunstancias, la cesión de las plazas se efectúan para fines que no son ajenos a la empresa por lo que se trataría de una prestación de servicios a título gratuito para fines propios de la actividad que, no está sujeta al IVA y no restringe el derecho a la deducción.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1524-15, de 21 de mayo de 2015.

Exención operaciones de seguro - Facturación del coste de seguros.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación a efectos del IVA de los gastos repercutidos a las comunidades de regantes, y en particular de las primas de seguros, en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante suscribe un convenio de colaboración con distintas Comunidades de regantes en virtud del cual éstas últimas deberán abonar una tarifa de explotación que cubra los gastos de conservación y mantenimiento de la obra asumidos por la consultante. Entre los gastos de conservación y mantenimiento se consideran incluidos seguros de obra y responsabilidad civil.”

Con carácter preliminar, la DGT señala que en la presente contestación no se cuestiona como prestación de seguro, en el sentido del artículo 20.uno.16º de la Ley, la operación de contratación del seguro de obra y de responsabilidad civil por la entidad consultante. Al contrario, la cuestión que debe dilucidarse, es si la facturación del coste de dichos seguros por la entidad consultante a comunidades de regantes es también una operación sujeta y exenta del Impuesto

Por tanto, a fin de determinar si esa operación, consistente no sólo en una prestación de seguro, sino también en facturar su coste a sus asociados, constituye una operación exenta de IVA, debe apreciarse el alcance del artículo 20.Uno.16 de la Ley del Impuesto.

A este respecto la DGT, haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (entre otras a la reciente sentencia BGZ Leasing), concluye que si las prestaciones facturadas por el consultante a sus asociados en el marco de un convenio de colaboración incluyen la facturación exacta de una prestación de seguro, dicha prestación quedará sujeta y exenta del Impuesto.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1551-15, de 22 de mayo de 2015.

Tributación de los servicios de comedor – alcance de la exención a los servicios de vigilancia de niños - Artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado acerca de la posibilidad de que la exención comprendida en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA alcance a aquellos servicios directamente relacionados con la vigilancia de niños.

En primer lugar, la DGT señala que la modificación del mencionado precepto ha consistido en la extensión, a partir del 1 de enero de 2015, de la aplicación de la “exención educativa” a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, equiparando, a tal efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice por medios propios o ajenos.

A estos efectos, recuerda la DGT que los servicios que pueden beneficiarse de la exención son los relativos a la atención, apoyo y vigilancia a los niños en los centros escolares, durante el servicio de comedor escolar y recreo posterior a la comida, así como en horario extraescolar anterior al comienzo de las clases y su posterior finalización.

Sin embargo, no podrá hacerse extensiva la aplicación de la exención a los servicios de atención de niños en el transporte escolar, excursiones o campamentos fuera del centro docente.

Respecto a aquellos supuestos en los que una operación, como sucede en los supuestos planteados, esté compuesta por varios elementos, la DGT trae a colación la jurisprudencia del TJUE que señala que una prestación deberá ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela una final en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal.

A tenor de lo expuesto, entiende la DGT que los servicios de comedor escolar y de apoyo y vigilancia prestados por monitores no se pueden entender como complementarios uno de otro, sino que cada uno constituirá una prestación de servicios independiente, siguiendo así cada uno su propio régimen de tributación.

Una vez explicado lo anterior, concluye la DGT lo siguiente:

1. Estarán sujetos y no exentos al IVA los servicios de comedor escolar que consistan en elaborar, suministrar y distribuir los menús escolares. Debiendo tributar dichos servicios al tipo reducido.

2. Estarán sujetos pero exentos del Impuesto los servicios de atención, apoyo y vigilancia prestados por monitores a niños en los centros docentes durante el horario de comedor escolar y recreo posterior a la comida, así como en horario extraescolar.

No pudiendo hacerse extensiva la exención de comedor escolar cuando los servicios sean prestados por otros sujetos distintos de los centros docentes, como pueden ser las empresas de catering escolar.

3. Por último, en los supuestos en los que en una misma operación se encuentren diversos servicios y encontremos un precio único, una vez determinada la base imponible se desglosará en la factura la parte de la base imponible a la que se aplicará el tipo impositivo del servicio de comedor, de la parte de la base a la que se le aplicará la exención.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1553-15, de 22 de mayo de 2015.

Constitución de garantías de desempeño – Exención operaciones financieras – Prorrata.

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la inclusión en el cálculo de la prorrata de determinadas actividades financieras sobre la base del siguiente supuesto de hecho:

“Una entidad, previamente seleccionada, presta un servicio de administración y gestión de activos así como asesoramiento jurídico a la entidad consultante. Con el objeto de garantizar la correcta prestación de tales servicios se le impone la constitución de una garantía de desempeño cuya devolución, total o parcial, se realizará en función del cumplimiento de dicho contrato.”

En primer lugar, la DGT analiza si la constitución de la garantía a la que se hace referencia en el supuesto de hecho de la consulta se puede considerar un servicio exento del IVA de acuerdo con el artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA.

En este sentido, el centro directivo entiende que, en la medida en que los importes monetarios aportados por las entidades adjudicatarias responden al compromiso, asumido por el prestador del servicio, de una correcta prestación o ejecución de un contrato, y cuya penalización supondría la no restitución total de dicho importe, dichos importes pueden considerarse como una garantía a efectos del IVA.

Así, la constitución de una garantía en los términos expresados anteriormente constituye un servicio financiero del artículo 20.Uno.18ºf) de la Ley del IVA que quedará sujeto y exento del Impuesto.

A continuación, se plantea si el importe de las operaciones de garantía debe incluirse en el porcentaje de prorrata de la consultante. De acuerdo con el artículo 104.Tres.4º de la Ley del IVA, para el cálculo de la prorrata de deducción se excluirá “la cuantía del volumen de negocios relativo a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras.

Sobre la base de la jurisprudencia emanada del TJUE, la DGT concluye que, para que las operaciones financieras de referencia queden excluidas del cálculo de la prorrata es necesario que se califiquen como operaciones no habituales o, en términos de normativa europea, como operaciones accesorias, es decir, que no se trate de actividades que formen parte del tráfico típico o característico del empresario o profesional que las realiza o constituyan la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad principal.

Bajo este criterio, el centro directivo entiende que, dentro del esquema detallado en el supuesto de hecho, las operaciones garantía realizadas no suponen el ejercicio de una actividad financiera habitual del consultante pues representan el requisito necesario para acceder a la actividad de gestión sin incorporar medios personales y materiales que supongan el ejercicio económico de la actividad profesional o empresarial desarrollada por la consultante.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1560-15, de 25 de mayo de 2015.

Naturaleza y tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de determinadas operaciones. – Alcance exención del IVA en entregas intracomunitarias de bienes.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado acerca del tratamiento a efectos del IVA de las dos siguientes operaciones:

- i) *“Entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto e inscrita en el ROI, dedicada a la compraventa internacional de mercancías (tanto a clientes de la Unión Europea como a establecidos fuera de dicho territorio). Efectúa una venta a un cliente establecido en territorio francés que, transportando las mercancías por su cuenta, presenta las mercancías en la aduana de Alicante o Valencia para su despacho a la exportación destino a Argelia. A estos efectos se rellena la casilla 44 del DUA de exportación en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 9.1.2º del Reglamento del Impuesto.”*
- ii) *“En una segunda operación, vende a un cliente establecido en Miami unas mercancías que son transportadas por orden de éste a Francia en donde son entregadas en un domicilio y un destinatario de dicho país. El cliente norteamericano no comunica a la consultante ningún NIF IVA”.*

En particular, respecto de la primera de las operaciones, se cuestiona si debe ser tratada como una entrega intracomunitaria y declarada, por tanto, en el modelo 349 o si por el contrario se trata de una exportación.

En este sentido, resuelve la DGT que la operación expuesta en el escrito de consulta, con el cliente francés, no constituirá una entrega intracomunitaria que deba quedar exenta en virtud del artículo 25 de la Ley del impuesto pues es condición indispensable para la aplicación de tal exención el hecho de que las mercancías sean objeto de una expedición o transporte del territorio de un Estado Miembro al de otro, circunstancia que no se cumple en el supuesto planteado pues las mercancías son conducidas por el cliente a una aduana para su exportación. La no aplicación de la exención del artículo 25 de la Ley del impuesto determina que estas entregas no deban ser objeto de declaración en el modelo 349 de *“Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias”*.

Por otro lado, en relación a la segunda operación por la que las mercancías son vendidas a un cliente establecido en Miami pero expedidas por mandato expreso desde Francia, se cuestiona igualmente si de una exportación o una operación intracomunitaria se trata y, en este último caso, si estaría exenta en virtud del artículo 25 de la Ley del impuesto.

Pues bien, reproducido el artículo 25 de la LIVA, la DGT determina que dicho precepto exige para que una operación tenga la consideración de entrega intracomunitaria exenta del impuesto no sólo que las mercancías sean objeto de expedición o transporte de un Estado Miembro a otro, condición que se cumple en el supuesto planteado, sino que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

Atendiendo a dicha finalidad, señala la DGT que del texto de la consulta no parece que el adquirente esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España por lo que no puede ser calificada la operación como entrega intracomunitaria exenta en virtud del artículo 25 del impuesto ni tampoco una entrega exenta en virtud del artículo 21 del mismo texto pues las mercancías no son objeto de exportación. Por tanto, concluye la DGT que la operación descrita debe calificarse como entrega de bienes sujeta y no exenta del impuesto.

III. World VAT News.

Americas

Canada

HST rate change in Newfoundland and Labrador

The Government of Newfoundland and Labrador announced an increase to the provincial component of the Harmonized Sales Tax (HST) of 2 percentage points commencing 1 January 2016, raising the combined GST/HST rate from 13% to 15%. This will affect any GST/HST registrant making supplies into the province of Newfoundland and Labrador.

Costa Rica

New procedure for processing requests for credits or refunds of customs duties

Through Circular CIR-DGA-DGT-007-2015 of 12 March 2015, the Directorate General of Customs of Costa Rica (DGA) has regulated the new procedure for the recognition of credits or refunds of overpaid customs duties.

Credits or refunds will be available if any of the following events occur:

- Reassessment of the customs tax obligation for having applied an incorrect tariff or because of errors in the determination of the customs value of goods classification
- Overpayment by check or government tax form
- Annulment of a customs declaration submitted in advance
- Withdrawal of a customs declaration
- Balances for substitution goods
- Exoneration
- Recovery of charges by application of the drawback procedure
- Application of preferential treatment under a FTA, applied after the release of the goods
- Any other legally appropriate return.

To apply for reimbursement of customs duties overpaid, all the following documents must be submitted:

- Original or notarized copy of the legal personality of the importer or exporter and of the customs agency
- Certification of the client account where the applicant wishes the deposit to be made; if this is a third-party account, the applicant should include a letter of authorization
- Certification of a Public Accountant, which reflects the amount of customs duties overpaid, and indicating that these duties were not included in the cost of the goods and therefore were not transferred to the final consumer
- When the repayment claim is handled by a different agency than that which prepared the customs declaration, the applicant must provide a letter of authorization signed by both the applicant and the customs agency that prepared the customs declaration
- If the applicant has applied the Costa Rica-Mexico FTA, the applicant must present the corresponding certificate of origin.

Reimbursement of overpaid customs duties will be made by resolutions issued by the DGA. Claims must be submitted to the customs supervising office. The repayment will be made through monthly customs duties statements, or by way of direct payment from the National Treasury.

This procedure took effect as 16 April 2015.

New rules to regulate Authorized Economic Operator status

On 13 May 2015, Decree No. 38998-H was published in the Costa Rica Official Gazette, whereby the National Customs Service released the 'Regulations of the Customs Facilitation Programme for Reliable Trade (PROFAC)', regulating Authorized Economic Operator (AEO) status in Costa Rica.

The Regulations are intended to streamline and facilitate trade and to ensure the efficient and safe movement of goods. In particular, the National Customs Service is seeking to increase the security of entry and exit ports, and to facilitate international supply chains.

Any natural or legal person can opt for AEO status, provided the applicant:

- Is domiciled in Costa Rica
- Has exported and/ or imported goods or offered services that are directly related to imports and exports, for not less than a three year period

- Possesses legal capacity to act and enter into commitments in its own name, as well as on behalf the company represented.

If a company is certified as AEO, it can enjoy benefits ranging from advertising its AEO status in national and international events and training, to facilitating customs procedures and operations.

The regulation came into effect on 13 May 2015.

Taxes on beer, carbonated drinks, syrups for 'post mix' beverages, and wine

On 4 June 2015, General Resolution No. 003-2015 was published in the Costa Rica Official Gazette, in which the tax administration provided the latest update on excise taxes for the Rural Development Institute (INDER), applying to beer, carbonated beverages, syrups for carbonated beverages type 'post mix', and wines, both imported and domestically produced.

This update is undertaken on a quarterly basis, based on the consumer price index for January to April 2015, which resulted in a variation of -0.095%, resulting in the below rates:

Type of beverage	Consumer Unit Tax
a. Carbonated beverages and syrups for carbonated beverages type 'post mix'.	CRC 6.372
b. Carbonated beverages and syrups for carbonated beverages type 'post mix'. For micro and small companies	CRC 2.614

Type of beverage	Tax per milliliter of absolute alcohol
a. Beer	CRC 0.446
b. Wine from grapes or other fermented fruit	CRC 0.222
c. Other wine from fermented fruit (except grapes), whose annual commercialization does not exceed fifteen million milliliters of absolute alcohol.	CRC 0.112

These amounts will come into effect on 1 July 2015, revoking those established in Resolution No. 1-2015 published in Official Gazette No. 37 on 23 February 2015, which updated these taxes for the months of April, May and June 2015.

Puerto Rico

Introduction of VAT

The governor of Puerto Rico enacted a law on 29 May 2015 that makes significant changes to the 2011 Internal Revenue Code. The amendments include an increase in the sales and use tax rate and the introduction of a VAT regime, along with transitional measures that apply to the sales and use tax.

A VAT regime will apply as from 1 April 2016. VAT will be payable at a standard rate of 10.5% on the supply of taxable goods by a trader, the provision of services by a nonresident person to a person in Puerto Rico and combined transactions, and on imports.

See [Puerto Rico Tax Alert](#) for more information.

United States

Nevada and Tennessee adopt expanded nexus provisions and other tax code changes

Nevada: Affiliate nexus and remote-seller 'click-through' nexus provisions (Assembly Bill 380)

Assembly Bill 380 was signed into law on 27 May 2015. Effective 1 July 2015, the new law creates a presumption that a retailer is required to impose, collect, and remit Nevada sales and use taxes if the retailer is:

- Part of a controlled group of business entities that has a component member who has physical presence in Nevada; and
- The component member with such physical presence engages in certain enumerated activities.

A retailer may rebut this presumption by providing proof that the component member with physical presence in Nevada did not engage in any activity in Nevada that was significantly associated with the retailer's ability to establish or maintain a market in the state for the retailer's products or services.

Effective on 1 October 2015, the new law creates a presumption that a retailer is required to impose, collect, and remit Nevada sales and use taxes if:

- The retailer enters into an agreement with a Nevada resident under which the resident receives certain consideration for referring potential customers to the retailer through a link on the resident's Internet website or otherwise; and

- The cumulative gross receipts from sales by the retailer to customers in Nevada through all such referrals is in excess of USD 10,000 during the preceding four quarterly periods ending on the last day of March, June, September and December.

A retailer may rebut this presumption by providing proof that each resident with whom the retailer has an agreement did not engage in any activity that was significantly associated with the retailer's ability to establish or maintain a market in Nevada for the retailer's products or services during the preceding four quarterly periods.

Tennessee: Revenue Modernization Act 'click-through' provision and other changes to State's sales and use tax code

Effective 1 July 2015, the Revenue Modernization Act creates a presumption of 'click-through' nexus for sales and use tax purposes if:

- A dealer enters into an agreement with a person located in Tennessee under which such person refers potential customers to the dealer whether by an Internet link, website, or other means; and
- The dealer's cumulative gross receipts from retail sales made by the dealer to customers in Tennessee who are referred to the dealer by all such persons who have entered into this type of an agreement with the dealer exceed USD 10,000 during the preceding twelve months.

Effective 1 July 2015, the Act provides that for purposes of the sales and use tax on the use of computer software, such use is defined to include:

access and use of software that remains in the possession of the dealer who provides the software or in the possession of a third party on behalf of such dealer. If the customer accesses the software from a location in this state as indicated by the residential street address or the primary business address of the customer, such access shall be deemed equivalent to the sale or licensing of the software and electronic delivery of the software for use in this state.

This law change exempts any dealer who purchases computer software only for reselling access and use of the software; it also exempts software developed by an affiliate. Also, the new law allows for multiple points of use sourcing based on the percentage of software users located inside and outside of Tennessee.

The Tennessee Department of Revenue is expected to promulgate regulations related to the taxation of software as a service; however, the regulations will not be released prior to the effective date of the law. Prior to formal guidance from the Department, taxpayers should examine each sale on a case-by-case basis to determine if the transaction is a taxable sale of software or an exempt service.

Trade Preferences

Costa Rica-Canada

New rules for administration of tariff preference levels for textiles and clothing under the Costa Rica-Canada FTA

On 27 May 2015, Decree No. 39025-COMEX was published in the Costa Rica Official Gazette, regarding the 'Rules for the administration of tariff preference levels (TPL) for textile and clothing not originating in Canada, under preferences Free Trade Agreement between the Government of the Republic of Costa Rica and the Government of Canada'.

Through this regulation, the Ministry of Foreign Trade of Costa Rica (COMEX) regulates tariff preference levels for these non-originating goods from Canada, set out in Appendix III.1.6.1 of the FTA between the countries.

Tariff preferences will be granted to these types of goods non-originating from Canada, with the volumes to be determined each calendar year. For 2015, the following volumes have been established:

Description	HS Codes	Annual Volume (Square Meter Equivalent – SME – or kilograms)
Clothing	Chapters 61 and 62	1,379,570 SME
Cotton fabrics or artificial and synthetic fabrics; synthetic ready-made goods	Chapters 52 to 55 ¹ Chapters 58 to 60 Chapter 63	1,000,000 SME
Woolen fabric and synthetic woolen goods	Chapters 51 to 55 ² Chapters 58 to 60 Chapter 63	250,000 SME
Cotton yarn or artificial and synthetic fibers	Headings 52.05 to 52.07 Headings 55.09 to 55.11	150,000 kg

¹ For goods containing less than 36% by weight of wool or fine animal hair.

² For goods containing 36% or more by weight of wool or fine animal hair.

To apply this preference under the TPL, the applicant must submit to COMEX the authorization form, and the Certificate of Eligibility issued by the Trade Controls Bureau of the Department of Foreign Affairs, Trade and Development (DFATD) of Canada. The request will indicate the importer's details, an estimation of the volume to be imported, and an email address and fax number to receive notifications.

The decree took effect on 27 May 2015.

Asia Pacific

China

Duty reduced on daily consumer products

Responding to Premier Li Keqiang's call for improved policies to boost the domestic market for consumer goods, on 28 April 2015, the Tariff Commission of the State Council announced a duty reduction on selected daily consumer products as a pilot program. The duty reduction came into effect on 1 June 2015. The affected products include apparel, footwear, skin care, and baby diapers. The average duty rate reduction is around 50%. Please refer to the below table for details.

Comment

This is the first wave of duty reduction in an effort by the Chinese Government to encourage more spending on daily consumer products in the local market, and it is expected to have a significant beneficial impact for importers in China.

It is anticipated that, depending on the result of the pilot duty reduction, the Chinese Government will introduce further import tax reductions on daily consumer products, which would likely include, but not be limited to, make-up products, milk powder, luggage and bags.

The duty reduction is given in the form of interim duty rates. Interim duty rates are a tool that the Government adopts to manage domestic needs, or to promote imports, and they are usually announced on an annual basis. The interim duty rate for a product is temporary, and is usually reviewed and adjusted over a three to five year period, with some exceptions.

Affected companies are advised to review whether imported products can be covered under the below tariff schedule, to assess the savings impact on the business. This is only a first wave of adjustments, and where appropriate, businesses could consider making representations for other products to be included in future adjustments.

Table of duty reductions effective from 1 June 2015

N°	EX	HS code	Product description	2015 MFN duty rate %	Interim duty rate %	New interim duty rate %
1	Ex	3304.9900	Preparations for the care of the skin	6.5	5	2
2		4303.1010	Articles of apparel of furskin	23		10
3		6110.1200	Jerseys, pullovers, cardigans, waistcoats and similar articles, knitted or crocheted, of cashmir (cashmere) from goats	14		7
4		6201.1100	Men's or boys' overcoats, cloaks and similar articles, of wool or fine animal hair	16		8
5		6202.1100	Women's and girl's overcoats, cloaks and similar articles, of wool or fine animal hair	16		8
6		6203.1100	Men's and boy's suits of wool or fine animal hair	17.5		10
7		6204.1100	Women's and girl's suits of wool or fine animal hair	17.5		10
8		6402.9100	Other rubber and plastics footwear covering the ankle	24		12
9		6402.9910	Footwear with uppers of rubber	24		12
10		6404.1100	Sports footwear with uppers of textile materials	24		12
11		6405.1010	Other footwear with outer soles of rubber, plastics, leather or composition leather, with uppers of leather or composition leather	24		12
12		6405.1090	Other footwear with outer soles of other materials, with uppers of leather or composition leather	24		12
13		6405.2000	Other footwear with uppers of textile materials	22		12
14	Ex	9619.0010	Diapers and napkins of paper material	7.5		2

Ex means the temporary import duty rate will apply to a specific 10 digit HS code under the 8 digit HS code.

India

Changes in Finance Act, 2015

The Finance Bill, 2015 received assent from the President on 14 May 2015. The significant indirect tax changes are covered in **Indirect Tax Alert IDTX/7/2015**.

Changes in service tax rate and amendment to CENVAT Credit Rules, 2004

Pursuant to the enactment of Finance Bill, 2015, the Ministry of Finance has notified that the new 14% rate of service tax will be applicable with effect from 1 June 2015.

Education Cess at 2% and Secondary and Higher Secondary Cess at 1% on service tax have been subsumed in the revised rate of 14%.

A corresponding change to the effective rate of service tax also applies from 1 June 2015 in respect of specified services, being money changing, air travel agents, insurance services, and lottery distributor and selling agent services, where service tax is allowed to be paid at alternative rates.

Rule 6(3) of CENVAT Credit Rules, 2004 has been amended to provide for the reversal of CENVAT credits at 7% of the value of exempted services. However, for exempted goods, the reversal rate of 6% has been retained.

Service considered as export although receipt of consideration in Indian currency through FIRC

One of the essential conditions for a service to qualify as export of service is receipt of consideration in freely convertible foreign exchange.

In a recent case, the payment for export services was received in Indian currency through a bank that was situated in a foreign country. The bank had issued a Foreign Inward Remittance Certificate (FIRC).

The assessee contended that although the payment was in India rupees, it was received in convertible foreign exchange from abroad through a banking channel. The tax authorities contended that as the payment for services was received in Indian rupees and not foreign exchange, the said services did not qualify as export of services.

The Tribunal relied on the relevant provisions of the Foreign Exchange Management Act, 1999, under which any payment in rupees from the account of a bank situated in any country outside India is a manner of receipt of foreign exchange. It was held that, although the consideration was received in Indian currency, it was deemed to be convertible foreign exchange and the services in question qualified as export of service.

Singapore

New permit condition for liquor and tobacco products imported in containerized packing

With effect from 15 June 2015, a new permit condition will be imposed on Licensed Warehouse and Excise Factory operators to confirm the accuracy of liquor and tobacco products unstuffed from containers at the licensed premises.

To fulfil the new permit condition, the supervisor of the Licensed Warehouse or Excise Factory must personally supervise the unstuffing of the container(s) and sign on the permit to confirm that the description and quantity of goods unstuffed aligns to the customs declaration.

Any discrepancies between the physical goods and the customs declarations must be reported to Singapore Customs by the next working day. Licensed Warehouse and Excise Factory operators are required to retain the signed copy of the Customs permit for verification by Singapore Customs when requested.

South Korea

VAT to apply to digital services provided by foreign service providers

Korea has revised its VAT legislation so that, as from 1 July 2015, foreign suppliers of digital services to Korean customers will be subject to VAT, regardless of whether they have a presence (i.e., place of business) in the country.

Currently, where digital services (such as applications, games, videos, e-books, etc.) are provided domestically, only domestic service providers are required to register and file VAT returns. Foreign service providers (FSPs) and third-party intermediary providers of digital content do not have any VAT registration or reporting obligations.

Under the revised VAT law, an FSP must register for VAT if it supplies any digital services domestically and will be charged 10% VAT on all sales made to Korean customers.

If an FSP without a place of business in Korea supplies digital services that are activated through a mobile device, computer, etc. to domestic customers, the services will be deemed to be supplied in Korea. In such a case, the FSP will be subject to the simplified VAT registration process and must file VAT returns and make VAT payments on the services through the National Tax Service website. As in the case of regular VAT returns, simplified returns must be filed by the 25th day following each quarter end.

If an FSP supplies Korean customers with digital services using a foreign third-party intermediary, the third party, rather than the FSP, will be deemed to supply the services in Korea and will be subject to the VAT registration, filing and payment requirements.

FSPs and third-party intermediary providers supplying digital services to Korean customers must register for VAT within 20 days from the date they commence supplying such services to Korean customers; providers supplying digital services to Korean customers before 1 July 2015 must register by 20 July 2015.

Penalties may be assessed for failure to comply with the new registration, filing and VAT payment requirements.

Trade Preferences

South Korea-China

South Korea-China Free Trade Agreement signed

The South Korea-China Free Trade Agreement was formally signed on 1 June 2015.

Once the FTA enters into force, China will abolish tariffs on 91% of Korean products within 20 years, while South Korea will lift tariffs on 92% of China goods. The deal, being written in English, Chinese, and Korean is still pending approval from the parliaments of both countries before implementation.

The FTA is expected to expand bilateral trade and investment, and serve as an all-round cooperative platform for the two countries to seek new growth engines. It is estimated that this FTA will boost South Korea's GDP by 1% and China's by 0.3% over the next ten years. Moving forward, both sides are also looking into removing barriers to the service sector in 2017.

South Korea-Vietnam

South Korea-Vietnam Free Trade Agreement signed

The South Korea-Vietnam Free Trade Agreement was formally signed on 5 May 2015.

Once the FTA enters into force, Korea will lift tariffs on a total of 499 goods while Vietnam will remove tariffs on 272 goods, all occurring in stages over the next 15 years.

A wide range of South Korean products will receive preferential treatment in Vietnam, predominantly in the automotive, electronics, and textiles sectors. South Korea will gradually ease or remove tariffs imposed on agricultural and farm produce, seafood, garments and textiles, and mechanical products imported from Vietnam. However, rice, which South Korea classifies as a sensitive product, will be excluded from the agreement.

The FTA is expected to see a sharp increase in Vietnam's exports of agricultural produce and seafood to South Korea, and more Korean materials and components imported for Vietnam's garments and electronics factories.

Vietnam-Eurasian Economic Union

Vietnam-Eurasian Economic Union Free Trade Agreement signed

A Free Trade Agreement was signed between the Eurasian Economic Union and Vietnam on 29 May 2015. Vietnam is the first country to sign a FTA with the EEU, which includes Russia, Armenia, Belarus, Kazakhstan, and Kyrgyzstan.

The FTA covers more than 90% of all goods traded between the EEU and Vietnam. The EEU will lift tariffs on almost 100% of Vietnam's fisheries exports and 80% of garment, textiles, leather and footwear exports to the EEU. Vietnam will also abolish tariffs on the EEU's high priority commodities such as iron, steel, and certain types of industrial and agricultural products.

The FTA will enhance Vietnam's strategic partnership with Russia, and also strengthen co-operation in key sectors, especially in oil and gas exploration and exploitation in Kazakhstan. Following the FTA, it is expected that Belarus will participate in Vietnam's socio-economic development projects, especially in Vietnamese seafood, tobacco, coffee, tea, medicines and rice; also for Vietnam and Armenia to establish an intergovernmental committee on economic-trade and scientific-technological co-operation. Moving forward, this FTA also seeks to serve as a bridge linking the Economic Union with other ASEAN member states.

See [Eurasian Economic Union and Vietnam](#) for more information.

EMEA

European Union

Advocate General's opinion on services provided to fund investing in real estate

On 20 May 2015, CJEU Advocate General Kokott delivered her opinion in the Dutch case of *Fiscale Eenheid X* on the qualification of a fund investing in real estate as a collective investment fund, and whether the property management services are covered by the VAT exemption for the management of collective investment funds. For details, see [Advocate General's opinion on services provided to fund investing in real estate](#).

European Commission study on low value consignment relief

The European Commission has published a study on an [Assessment of the application and the impact of the VAT exemption for importation of small consignments, together with an Executive Summary](#).

The EU's VAT Directive provides for a VAT exemption on the importation of small consignments below the EUR 10/22 threshold. This exemption is implemented by all 28 EU Member States.

The Study carried out for the Commission presents an overview of the legal framework and procedures in place in the 28 EU Member States, as well as an economic analysis of the low value consignments market from 1999 until 2013, including an estimate of the potential VAT foregone by tax authorities due to this exemption.

The abolition of low value consignment relief is among the options being considered by the European Commission in its **strategy for the EU digital single market**.

Denmark Import VAT on magazines, etc.

Previously it was possible for entities to send magazines, newspapers etc. with a value of less than DKK 80 (approximately EUR 10) from outside the EU VAT territory to Danish private customers without charging import VAT.

As from 1 July 2015, the Danish Government has amended this rule, and import VAT will apply to all imported magazines, newspapers etc. if the content is written in Danish. In practice this will impact upon a significant number of magazine distributors, as their publications will now be subject to import VAT.

Reverse charge on gas and electricity

As covered in the January edition of this newsletter, a bill has been passed implementing a reverse charge on the domestic supply of gas and electricity to other gas and electricity traders, as well as a reverse charge on the domestic supply of gas and electricity certificates. The aim of the bill is to prevent economic organized crime (missing trader activities).

With respect to the special Danish Export VAT scheme (Eksportmomsordningen), an exception has been added, according to which the turnover from gas and electricity can continue to be included in the Export VAT Scheme. The permission of the tax authorities is required to utilize the exception, and it only applies to manufacturers.

The bill is effective from 1 July 2015.

Finland

SAC publishes ruling regarding financial services

On 11 May 2015, the Finnish Supreme Administrative Court (SAC) gave a ruling KHO:2015:70 concerning a limited liability company that provided discretionary asset management services.

The limited liability company forwarded engagements regarding securities or fund units to a third party broker or a management company that carried out the engagements. When the limited liability company received a commission as compensation from the broker or the management company, the limited liability company was deemed to be selling VAT exempt financial services (dealing with securities) to the broker or the management company according to the SAC's ruling.

Further, according to the SAC, the company was not liable to account for VAT on fees that brokers or management companies received directly from the client's assets. In the case of a selling or redemption order, the broker or the management company took their

fee first, and debited the funds to the limited liability company's separate client fund account. As regards the purchase order, the limited liability company debited funds from a separate client fund account to the broker or the management company which thus also received a fee for their services. The funds on the client fund account were separate from the limited liability company's own assets.

Guidance on sales of wild berries and mushrooms

On 3 June 2015, the Finnish Tax Administration provided written guidance on sales of natural products. The written guidance covers the VAT treatment of wild berries and mushrooms in addition to the income tax treatment of natural products. The written guidance specifies when the sale of wild berries and mushrooms can be treated as VAT exempt, i.e., it is required that the berries and mushrooms are unprocessed and that the sale is not made from a specific sales place.

Italy

European Commission rejects Italy's request to extend VAT reverse charge to large-scale retail business

The European Commission has rejected Italy's request to introduce a reverse charge mechanism for large-scale retail business, as recently introduced by the Stability Law 2015 to counter fraud.

In particular, according to the Commission, there is insufficient proof that the measure would contribute to counter fraud; on the contrary, such a measure would imply a high risk of moving fraud to the retail sector and to other states.

Based on these reasons, the proposal was considered 'not in line' with Article 395 of the Principal VAT Directive and 'unconvincing' in its reasoning.

Clarification by tax authorities regarding the new voluntary regularization

Following the recent changes introduced by the Stability Law 2015, the tax authorities have issued circular letter n° 23/E (dated 9 June 2015) clarifying the procedure and time limits for the new voluntary regularization, which now allows regularization of 'old' violations (related to previous fiscal years) unless a tax assessment has been already notified.

In particular, the tax authorities have focused on how to count the new 90 days' time limit from the violation for the purpose of the penalties reduction of one-ninth. They clarified that the 'starting point' for the calculation of the 90 days will vary depending upon the type of violation. The period will commence from:

- The **deadline for payment**, for payment violations (i.e., linked to the obligation to pay)

- The **deadline for the submission of the return**, for reporting violations (i.e., linked to obligation to declare)
- **The commission of the violation**, in all other cases.

Clarification from Assonime on the new voluntary regularization

Assonime (the Italian Association of Joint Stock Companies) has also provided some further clarification regarding the recent changes introduced by the Stability Law 2015 (circular letter (n° 15 dated 11 May 2015).

Of particular note are the following clarifications:

- ‘Preventing’ notifications, i.e., not all notifications from the tax authorities prevent the taxpayer from making a voluntary regularization. For example, Assonime stated that following notification of a mere invitation to submit documentary evidence attesting the legitimacy of tax conduct (e.g., a VAT deduction), the taxpayer is still entitled to apply for voluntary regularization. On the other hand, following notification of an official objection (e.g., ‘unduly’ VAT deduction), the taxpayer can no longer apply for voluntary regularization
- The 90 day time limit for penalties reduction is counted from the date of the violation.

In conclusion, Assonime emphasized the ‘limits’ of the new rules. In particular:

- Voluntary regularization is not grounds for exemption from criminal penalties linked to the violations (i.e., a taxpayer is still subject to criminal prosecution for violations committed, even following voluntary regularization)
- In the case of several violations, voluntary regularization must be applied separately for each violation (i.e., the application of a unique reduced penalty, covering several violations, cannot apply)
- It is still not possible to pay reduced penalties by instalments
- It is still not possible to voluntarily regularize the situation where tax returns have not been submitted within 90 days of the deadline for submitting returns.

VAT treatment of public contributions in the education sector

The tax authorities have provided official clarification of the VAT treatment of the transfer of money by public administration organizations to educational entities (circular letter n° 20/E dated 11 May 2015).

In particular, according to the tax authorities, it is crucial to analyze the nature and terms of the underlying relationship between the parties involved. Essentially:

- If the transfer of money is provided under statute, this will be a public contribution to the education and training sector, and therefore outside of the scope of VAT
- If the transfer of money is provided under a public contract, in the sense of a bilateral contract with reciprocal obligations, the transfer will be consideration for a supply, and therefore subject to VAT.

The tax authorities also clarified that public contributions do not limit the right of VAT deduction of:

- The public administration organization making the payment, under a general principle that the right to deduct input VAT is not limited due to the transfer of money.
- The educational entity, as its right to deduct input VAT deduction depends exclusively on the tax regime applied to the output transactions.

New 'priority' VAT refunds for film screening companies

In Decree dated 27 April 2015 (published in the Official Gazette n° 122 dated 28 May 2015), the Ministry of Finance stated that companies whose business activity qualifies under ATECO CODE 59.14.00 'films screening' are within the class of VAT claimant subjects with the right to be refunded as a matter of priority (i.e., within three months of the submission of the VAT refund claim).

For the 'priority' VAT refunds, the following conditions must be met:

- At least three years' business activity
- VAT credits over EUR 10,000 for annual VAT refunds/ EUR 3,000 for quarterly VAT refunds
- VAT refunds over 10% of the total input VAT paid on the purchases and import transactions carried during the relevant year or quarter.

The first available deadline for submission of the new priority VAT refund will be 31 July 2015 (i.e., the deadline for the submission of the second quarter 2015 VAT refund claim).

No VAT on deposit paid under a preliminary contract

In decision n° 10306 (dated 20 May 2015), the Supreme Court considered the VAT treatment of deposits.

By way of general principle, when there is a promise to sell and payment of a deposit, each party to the contract is at liberty to withdraw: the party who has given the deposit, by losing it; and the party who has received the deposit, by returning double the amount.

According to the Supreme Court, with respect to preliminary contracts (i.e., before finalization of a definitive contract), a deposit is deemed to be advance fixed compensation for any potential loss that could be suffered in case of a breach of the definitive contract, and is therefore not subject to VAT.

After the finalization of the definitive contract, where the performance of the contract:

- Follows its normal course, the deposit will be deemed to be an advance payment of the consideration for the sale of goods (immovable property in this case) and will be therefore subject to VAT.
- Does not follow its normal course, the deposit will be deemed to be a fixed charge as compensation for the loss suffered (due to the customer's default) and will not therefore be not subject to VAT.

In the light of the above, the Supreme Court concluded that no VAT is due at the time of payment of a deposit under a preliminary contract since, at that time, the parties do not know what the specific function of the deposit will be (i.e., an advance payment of the consideration or fixed compensation for loss). Only when a definitive contract has been settled between the parties will the deposit be subject to VAT (being advance payment of consideration).

Supreme Court decision on so-called 'carousel frauds'

Decision n° 10793 of the Supreme Court (dated 26 May 2015) concerns a carousel fraud dispute relating to fictitious purchases of cars.

In this dispute, the Supreme Court disagreed with the previous decision of the Tax Court (against the Tax Office's challenge of fraud) and recognized a carousel fraud, irrespective of proof of the existence of the trader, as formally attested by an excerpt from the Chamber of Commerce.

This decision in favor of the original challenge by the Tax Office (against which the company appealed) again confirms the consolidated Supreme Court's opinion on this matter – notwithstanding the fact that a trader apparently exists and payments are properly traced, a VAT fraud must be recognized when the Tax Office (as in this case) is able to prove, from a substantial viewpoint, that the trader is a type of 'letter-box company', without a proper organizational structure or an effective seat dedicated to the business activity.

Supreme Court decision on VAT deduction where purchase invoices issued by 'missing' traders

In decision n° 11661 (dated 5 June 2015), the Supreme Court denied an input VAT deduction for the VAT charged on purchase invoices when it was established that the documents refer to transactions that did not take place, from a subjective perspective (i.e., due to the involvement of missing traders).

The dispute concerns the denial of an input VAT deduction to a customer who purchased from a missing trader. The Supreme Court agreed with the challenge levied by the tax authorities and stated that the right of VAT deduction must be denied when it has been attested (as in this dispute) that the purchases, even if duly traced by proper invoices, fall within a tax fraud supply chain.

With respect to the burden of proof, the Supreme Court used the opportunity to clarify a general principle, based on which, the tax authorities must provide all the proper evidence to prove that the transactions were part of a tax fraud scheme. The customer who is denied the input VAT deduction is entitled to submit any valid rebuttal evidence against the tax authorities' challenge. However, the Supreme Court pointed out that proof of payment made by the customer to the trader is not sufficient to definitively attest to a 'real' transaction between two operating companies when there are strong arguments (provided by the tax authorities) that the supplier is a 'missing trader' (such as the lack of a real organizational structure or the lack of an effective seat/ human resources actually involved in the business activity).

Supreme Court decision regarding VAT deduction on purchase of fixed assets

In decision n° 11425 (dated 3 June 2015), the full text of which is not yet available, the Supreme Court was asked to solve a dispute about the deduction of VAT accrued on the purchase of a fixed asset destined to be leased for private purposes.

The Supreme Court stated that, in light of the principal activity carried out by the purchaser (i.e., the trading of goods), the right to deduct input VAT should be denied, due to the lack of any 'functional' link between the purchase of the fixed asset and the core business of the purchaser. Indeed, according to the Supreme Court, the fixed asset was not used as the legal seat of the company (i.e., the asset was purchased to be leased for private purposes), and the subsequent leasing of the fixed asset was not at all 'inherent' to the principal business activity of the purchaser, which consists in the trading of goods only.

Consequently, the Supreme Court denied the right of VAT deduction, in the light of the general inherence principle.

Supreme Court decision on penalties for ‘unduly VAT offsetting’

In decision n° 11522 (dated 4 June 2015), the Supreme Court confirmed that ‘unduly VAT offsetting’ must be subject to the same penalties as apply when VAT is not paid, as the taxpayer’s conduct leads to the same outcome, namely the non-payment of VAT.

Indeed, through the offsetting of a VAT credit for an amount higher than the correct amount under law, the taxpayer ‘indirectly’ makes a VAT payment for an amount lower than the VAT debt actually due.

Therefore, the Supreme Court stated that ‘unduly VAT offsetting’ is subject to a penalty equal to 30% of the VAT offset.

Supreme Court decision regarding presumption of sale

In decision n° 10927 (dated 27 May 2015), the Supreme Court ruled that the VAT rule regarding the presumption of sale is also valid for corporate income tax purposes. According to this rule, purchased goods that are not physically retained by the purchaser are deemed to be sold, unless it is proved that these goods have been used in the production process or delivered to third parties in the execution of contracts that do not imply the transfer of ownership.

The dispute was in relation to a tax inspection of a company, during which the tax authorities identified the omission of certain income from the accounting records, which resulted in the application of the presumption of sale rule, for both VAT and corporate income tax purposes. The company appealed against the tax authorities’ challenge, objecting that the presumption of sale rule applies for VAT purposes only.

According to the Supreme Court, even if the rule of the presumption of sales/ purchases was originally within the scope of VAT, this does not prevent the rule from any further impact on other taxes. On the contrary, since the tax system is to be considered as one, the same facts and conditions that lead to the recognition of a presumption of sale/ purchase for VAT purposes, can be relevant for other taxes too, thus leading to further investigations and consequent challenges that can fall outside the original VAT scope.

Procedure for submission of letters of intent valid for several import transactions

With note n° 58510 (dated 20 May 2015), the customs authorities announced that, with effect from 20 May 2015, frequent exporters:

- Will no longer have to submit to the customs authorities: paper copies of letters of intent or paper copies of the receipt attesting the electronic submission of letters of intent
- Will be entitled to submit just one single letter of intent covering several import transactions (within the limit of the available plafond value).

With regards to the submission of a single letter of intent for several import transactions, the customs authorities clarified that several automatic checks will be undertaken at the time of processing each import declaration, as a result of the improved functionalities of the customs e-system ('AIDA' system).

New refund procedures for VAT linked to customs transactions

The customs authorities have advised (in Note n° 65037 (dated 4 June 2015)) that, based on a new procedure agreed between the customs and tax authorities, refunds of VAT linked to customs transactions will be directly paid by the customs office upon prior authorization from the tax authorities.

In particular, when import VAT is to be refunded (ex officio, after the submission of a refund claim, based on a tax court's decision), the competent customs office, having assessed the legitimacy of the VAT refund, is to proceed as follows:

- To request authorization from the tax authorities, to check whether the import VAT has been already deducted by the taxpayer
- Having received the authorization, to request the tax authorities to allocate relevant funds to pay the refund
- As soon as the funds are available, to proceed with the final payment of the VAT refund and advise the tax office that provided the authorization.

The note also clarified that, before final payment of the VAT refund, the customs office must also take into account whether the VAT refund should be used to offset any tax debts/ penalties of the claimant.

Clarification regarding customs representation within the local clearance procedure

On January 2015 the customs authorities recognized that the local clearance procedure (LCP) can also be applied with respect to authorizations issued to the direct customs representative, i.e., not only to the importer or to the indirect representative.

In this respect, on 8 May 2015 the authorities issued Note No 46462 to clarify the requirements that must be met by the direct customs representative, requiring an LCP authorization, to provide the authorities with the necessary information for evaluating the LCP request.

Payment of customs duties via transfer

In Note No 54844 of 11 May 2015, the customs authorities provided operative guidelines for paying customs duties by way of bank or postal transfers.

Guidelines regarding controls on fuel distribution plants for excise purposes

On 3 June 2015, the customs authorities issued Circular Letter No 5/D, providing operative guidelines regarding controls, for excise purposes, to be carried out on fuel distribution plants.

Kazakhstan

Customs Union Member Country Treaty on removal of technical barriers in mutual trade with non-Customs Union CIS member countries

The Customs Union Member Country Treaty on the removal of technical barriers in mutual trade with non-Customs Union CIS member countries (Moscow, 17 December 2012) has been ratified, by way of Law № 291-V dated 12 March 2015. (The CIS countries are Azerbaijan, Armenia, Belarus, Kazakhstan, Kyrgyzstan, Moldova, Russian, Tajikistan and Uzbekistan.)

The Treaty expands mutual trade among Customs Union member countries and non-Customs Union CIS countries.

Treaty between Kazakhstan and Russia on trade and economic cooperation in oil and petroleum supplies in Kazakhstan

Law № 294-V dated 17 March 2015 ratified a Protocol amending the Treaty between Kazakhstan and Russia on trade and economic cooperation in oil and petroleum supplies in Kazakhstan dated 9 December 2010.

The Protocol establishes that the Treaty is valid until 1 January 2019, after which it will be automatically extended for five years if none of the parties has not notified the other party in writing at least six months before the initial expiry date of their intention to terminate the Treaty.

Convention for the Unification of Certain Rules for International Carriage by Air

Law № 297-V dated 19 March 2015 has ratified the Convention for the Unification of Certain Rules for International Carriage by Air (Montreal, 28 May 1999).

The Convention covers any international transportation of people, baggage or freight for a fee and by air. It also applies to carriage performed free of charge by air transportation aircraft.

Rules for customs clearance of goods

Minister of Finance Order № 246 dated 31 March 2015 has approved rules for the customs clearance of goods by state officials. The rules determine the sequence of actions of officials (customs posts) in the customs clearance and release of goods.

The Rules do not apply for the customs clearance of goods in customs transit.

The Order entered into force on 26 May 2015.

Excise duties on petrol (except for aviation fuel) and diesel

Government Resolution № 133 dated 13 March 2015 has approved excise duty rates for petrol (except for aviation fuel) and diesel, as follows:

Type of Activity	Excise duty rates per tonne (KZT)	
	Petrol ¹	Diesel ²
Wholesale sale of petrol (except for aviation fuel) and own diesel by producers	4,500	540
Wholesale sale of petrol (except for aviation fuel) and diesel by individuals and legal entities	0	0
Retail sale of petrol (except for aviation fuel) and diesel by producers and used in own production needs	5,000	600
Retail sale by individuals and legal entities of petrol (except for aviation fuel) and diesel and used in own production needs	500	60
Imports	4,500	540
Transfer of the excisable goods referred to in subpoint 5) of article 279 of the Tax Code ³ , which are the products of the processing of tolling materials	4,500	540

¹ Except for aviation fuel, EEU FEA CN code 2710 12 411 0 – 2710 12 590 0.

² EEU FEA CN code 2710 19310 0 – 2710 19 480 0.

³ Kazakhstan Code *On Taxes and Other Obligatory Payments to the Budget* № 99-IV 3PK dated 10 December 2008.

The Resolution entered into force from 1 January 2015 and was officially published on 28 March 2015.

Ban on export of ferrous metal waste and scrap from Kazakhstan

Order of the Acting Minister for Investment and Development № 4 dated 9 January 2015 has introduced a ban on the export of ferrous metal waste and scrap (EEU FEA CN code 7204, except for steel alloy waste and scrap, including stainless steel (EEU FEA CN code 7204 21 100 0 and 7204 21 900 0) and others (EEU FEA CN code 7204 29 000 0)).

The ban is in place for six months.

The Order entered into force on 2 March 2015.

Goods for personal use transferred across Customs Union border

Order of the Minister of Finance № 250 dated 31 March 2015 establishes the criteria for treating goods transported by individuals across the Customs Union border as goods for personal use.

Goods are treated as not being for personal use if:

- They are raw materials or semi-finished goods intended for the production of goods; or parts
- Their quantity exceeds limits on clothing and footwear, bedding, fur and leather items, carpets, jewellery, electronics and others
- Individuals and (or) their goods cross the Customs Union border more than once a month.

The above restrictions do not apply to used goods.

The Order entered into force on 2 May 2015.

Rules for marking (re-marking) certain excisable products

Order of the Minister of Finance № 144 dated 27 February 2015 has approved Rules for marking (re-marking) alcohol products, except for wine materials and beer, with inventory control stamps and tobacco items with exercise duty stamps.

The Rules define the procedure for marking (re-marking) alcohol products with inventory control stamps and tobacco items with excise duty stamps.

It was also established that inventory control and excise duty stamps be placed on alcohol products or tobacco items imported into Kazakhstan outside of Kazakhstan. The resolution also defined cases when alcohol products and tobacco items do not require stamps (Point 4 of Article 653 of the Tax Code).

The Order entered into force on 24 May 2015.

Netherlands

Reduced VAT rate for renovation and maintenance of houses ends on 1 July 2015

The temporary reduced VAT rate for the renovation and maintenance of houses will end as of 1 July 2015. The reduced VAT rate remains applicable to painter, plastering and insulation services for houses older than two years.

Advocate General's opinion on services provided to fund investing in real estate

On 20 May 2015, Advocate General Kokott delivered her opinion in the Dutch case of *Fiscale Eenheid X* on the qualification of a fund investing in real estate as a collective investment fund, and whether the property management services are covered by the VAT exemption for the management of collective investment funds.

The taxable person in this case, part of VAT group X, renders services to three companies incorporated by several pension funds, which are involved in purchasing, selling and utilizing real estate properties. The companies' services consist of the management of real estate properties: financial reporting and administration, compliance, selling and purchasing properties, and acquiring new investors. The taxable person has committed itself to carry out these services, and takes the position that all services performed, the actual fund, asset and property management, fall within the scope of the VAT exemption for the management of collective investment funds. The Dutch tax authorities take the position that only the sale and purchase of properties and acquiring new investors are VAT exempt activities.

In the opinion of AG Kokott, a fund investing in real estate qualifies as a collective investment fund. She is also of the opinion that the management of the real estate properties fall within the scope of the VAT exemption.

Poland

CJEU judgment on the VAT treatment of medical equipment and medical products

On 4 June 2015, the Court of Justice of the European Union issued a judgment in the case *European Commission v Poland (C-678/13)*, concerning reduced VAT rates for a wide range of medical equipment, medical products, and similar products.

The outcome of the case is not completely clear.

The CJEU has confirmed the Commission's position that the 8% VAT rate cannot be applied in relation to:

- Cysteine, cystine and their derivatives (pos. 82 of Annex 3 to the VAT Act)
- Hygiene products and pharmaceutical products (including teats), of vulcanised rubber other than hard rubber, such as droppers, sprays and hot-water bottles (pos. 92 of Annex 3 to the VAT Act)
- Contact lenses and eyeglass lenses made of glass and other materials (pos. 103 of Annex 3 to the VAT Act).

The Court confirmed that to the extent these products are not intended solely for personal use by people with disabilities, or are not normally intended to alleviate or treat disability, and to the extent that they cannot be considered as pharmaceutical products, the standard VAT rate applies.

However, the CJEU dismissed the Commission's charges in respect of other items included in Annex 3 to the VAT Act (in particular with respect to medical equipment listed in pos. 105 of Annex 3) on procedural grounds (due to formal irregularities in the Commission's complaint). This does not mean, therefore, that the Court has confirmed that the reduced 8% VAT rate with respect to these products is justified.

In terms of the three above bullet-pointed groups of goods challenged by the Commission, Poland is required to change the VAT treatment, to comply with the EU VAT Directive. As a result, amendments to the Polish VAT Act are to be expected, which would exclude the possibility of an 8% VAT rate with respect to these products.

In terms of other groups of medical related products challenged by the Commission, Poland is not formally required, based on the CJEU ruling, to make any changes to its VAT legislation. Taking into account the CJEU's standpoint in the judgment, there are grounds to limit the scope of medical products listed in Annex 3 which can benefit from reduced VAT rate. However, taking into account the position of Poland presented before the CJEU, it is difficult to determine at this stage what would be the direction of the changes in this respect (if any).

The Commission could recommence the procedures aimed at limiting the scope of reduced VAT rates with respect to medical products that were not covered by the CJEU ruling for procedural reasons.

Portugal

VAT rates reduction in Autonomous Region of the Azores

The law changing the reduced and intermediate VAT rates applicable in the Autonomous Region of the Azores has now been published, as follows:

- The reduced rate is reduced to 4% (instead of 5%)
- The intermediate rate is reduced to 9% (instead of 10%).

The standard VAT rate, 18%, remains unchanged.

The change entered into force on 1 July 2015. An order issued by Secretary of State of Tax Affairs has been published, stating that changes to invoicing software can be made by Tuesday, 7 July, without the imposition of a penalty.

Requests to tax authorities for VAT bad debt recovery

Administrative Decree nr. 172/2015 was published on 5 June, determining the electronic presentation procedure for requests to the tax authorities to recover VAT on bad debt credits with payment delays of more than 24 months.

The electronic request must contain the detail, per client, of all the invoices underlying the bad debt, disclosing the invoice due date and the period in which the invoice was included on the VAT return. After the request is made, the Certified Public Accountant has a ten day deadline in which to confirm the certification of the mandatory requirements for VAT recovery.

Credits of less than EUR 150,000 are deemed to be approved where there is no response from the tax authorities within eight months of the certification performed by the Certified Public Accountant.

This Administrative Decree entered into force on 6 June 2015, with retroactive effect from 1 January 2015.

Eco lube fee change

The rate of duty applied to the placement of new lubricant oils on the Portuguese market for the first time is, as of 1 May 2015, EUR 50 per ton (previously, the rate was EUR 0.063 per liter of lubricant oil placed on the market).

Russia

VAT on transfers of fixed assets

The Russian Federation Federal Tax Service Letter No. GD-4-3/8827@ of 26 May 2015 clarified that the transfer of property in the form of fixed assets to replenish the net assets of a subsidiary is subject to VAT.

VAT exemption on import of expendable materials for R&D onto Russian Federation territory

The Russian Federation Government Resolution No. 469 of 15 May 2015 established the rules for applying the VAT exemption on the import of expendable materials onto Russian Federation territory or other territories under its jurisdiction for the performance of scientific research, which currently have no equivalents in Russia.

Transfer of VAT recovery

The Russian Federation Ministry of Finance Letter No. 03-07-11/27161 of 12 May 2015 clarifies that taxpayers may apply for the recovery of VAT charged when acquiring goods/ work/ services on the Russian Federation territory or when importing goods onto the Russian Federation territory no later than the tax period in which the three year period from the time of the acceptance of the goods onto the account expires.

VAT treatment of advance payments for exports to Eurasian Economic Union member states

The Russian Federation Ministry of Finance Letter No. 03-07-13/1/25440 of 30 April 2015 clarifies that complete or partial payments received in relation to the upcoming export of goods from the Russian Federation territory to the territory of a member state of the Eurasian Economic Union are not included in the VAT base.

Introduction of export customs duty on grain

The Russian Federation Government Resolution #513 of 28 May 2015 re-establishes export customs duty with respect to grain. The export customs duty rate per one ton of grain constitutes 50% of the customs value minus RUB 5,500 per one ton but not less than RUB 50 per one ton.

Spain

New e-portal enable taxpayers to check import VAT amounts

With effect from 1 February 2015, a new 'VAT deferment regime' applies under which taxpayers can self-assess the VAT on imports in their periodical VAT returns, to avoid the financial costs of such transactions, provided certain requirements are met. One of these requirements is that the regime will apply to all the taxpayer's importations, all of which must be declared in the periodical VAT returns by self-assessing the VAT.

The tax authorities have created a specific e-portal within their official website (available from 14 May 2015) for taxpayers (or a third party with a digital certificate of 'collaboration third entity') to check the import VAT amounts. This new e-portal enables taxpayers (and applicable third parties) to match the information regarding importations in a specific period registered in the tax authorities' systems with the information held by the taxpayer. This makes it easier to correctly report output and input VAT on import transactions in the same VAT return.

This development is significant, as the tax authorities have been detecting mismatches between the import VAT declared in VAT returns by taxpayers and the VAT information in the tax authorities' systems, and have been requesting payment of the undeclared import VAT, plus a 5-20% surcharge. It is expected that the implementation of the new e-portal will reduce the number of mismatches.

Ukraine

List of goods subject to compulsory certification reduced

By Orders No. 451 and No. 452 dated 6 May 2015, the Ministry of Economic Development and Trade removed a number of goods from the list of commodities subject to compulsory certification in Ukraine.

From 5 June 2015, it is no longer necessary to obtain a certificate of conformity and further confirm compliance with Ukrainian quality and safety requirements for the following products:

- Detergents
- Welding equipment
- Bicycles, baby carriages and strollers
- Tableware made of ferrous and nonferrous metals, porcelain, faience
- Consumer goods
- Certain food products for infants
- Tubes and balloons
- Electrochemical power sources
- Pipeline fittings.

Furthermore, the list of fuels subject to compulsory certification in Ukraine has been significantly reduced. Currently, only fuels not covered by technical regulations specifying the requirements for motor gasoline, diesel, marine and boiler fuels, as well as biofuels and alternative fuels with biodiesel content exceeding 7%, are subject to compulsory certification.

From 1 January 2016, compulsory certification will no longer be required for compact tractors, road vehicles, their components and accessories.

The above changes apply both to domestically produced and imported goods.

These simplifications will allow companies to reduce their expenses on certification and speed up customs clearance of imported goods.

Tax exemption for the importation of electric cars expected

On 21 May 2015, Parliament passed the first reading of Bills No. 1674 dated 28 December 2014 and No. 1912 dated 2 February 2015 on the removal of import duties on vehicles powered by electric motors.

The Bills propose amending the Customs and Tax Codes, in particular, to set zero rates of import duties on vehicles powered by electric motors (commodity code of Ukrainian Harmonized System 8703 90 10 00) and to temporarily exempt the import and sale of such vehicles in Ukraine from VAT and excise duty until 1 January 2020.

Furthermore, it is proposed to remove the import duties on trolleybuses, electrically powered bicycles, vehicles intended for the transportation of highly radioactive materials, and vehicles used at warehouses, plants, ports, and airports.

Generally, the removal of import duties will contribute to the environmental protection and energy independence of Ukraine, and will considerably facilitate Ukrainian consumers' access to state-of-the-art developments and advanced technologies.

United Kingdom

Upper Tribunal dismisses HMRC appeal in 'off-shoring' VAT planning case

The Upper Tribunal has dismissed the appeal of the tax authorities (HMRC) against the First-tier Tribunal's decision in the 'off-shoring' case of *Paul Newey T/A Ocean Finance*. The First-tier Tribunal had allowed Ocean Finance's appeal against an assessment for almost GBP 11 million, which stemmed from a VAT driven structure involving a Jersey company.

HMRC's technical case was that the appellant (and not the Jersey company) made supplies of loan broking, as happened before the Jersey structure was implemented, and received (in the UK) supplies of advertising, which were subject to reverse charge VAT. The First-tier Tribunal rejected that contention, and went on to reject HMRC's 'abuse' challenge as well.

On appeal, the Upper Tribunal referred questions to the Court of Justice of the European Union, which decided that the terms of a contract do not necessarily determine the commercial and economic reality of a supply, and that contracts put into place with the sole purpose of obtaining a VAT advantage can be disregarded. With the benefit of the CJEU's judgment, Upper Tribunal judge Warren J upheld the First-tier Tribunal's decision. He concluded that this was not a case where HMRC could depart from the contractual position and ignore the Jersey company, unless it could establish that an abuse of law had taken place. However, he concluded that the First-tier Tribunal's conclusion that no such abuse existed was not one that could be disturbed on appeal. Although the Jersey structure may have been motivated by VAT considerations, it should not be categorized as abusive simply because it delivered an improved VAT position for Ocean Finance.

Warren J had some sympathy with HMRC's complaints about the structure, but he concluded that the First-tier Tribunal's decision was one that was open to it on the facts before it, that the First-tier Tribunal directed itself correctly on the law, and hence that the decision could not and should not be overturned on a point of law.

Demonstrator cars VAT planning ‘abusive’ – Supreme Court judgment

The Supreme Court has delivered its judgment in the case of Pendragon Plc and Ors, about what it described as “... an elaborate scheme ...” that was intended to secure input VAT recovery when demonstrator cars were bought, but limit output VAT when they were sold on as secondhand cars to VAT on any margin achieved at that point.

The structure had commercial consequences and one of its objectives was said to be to secure financing in a VAT efficient way.

The First-tier Tribunal rejected HMRC’s ‘abuse’ challenge and agreed that the structure was technically effective. The Upper Tribunal decided that the First-tier Tribunal had erred in law, and found that the structure was ‘abusive’ but the Court of Appeal decided that there was no error of law in the First-tier Tribunal decision and restored it.

The Supreme Court has now agreed with the Upper Tribunal (albeit its reasoning is slightly different), confirmed that the planning was ‘abusive’ and that HMRC was entitled to re-characterize the transactions involved to defeat it. Whilst the Supreme Court recognized that “Taxpayers faced with a choice between alternative ways of achieving some commercial objective are in principle entitled to select the one with the more tax-efficient statutory outcome”, the judgment shows that there are limits to taxpayers’ entitlement to order their tax affairs so as to minimize the amount of VAT they pay, in as far as it shows that they cannot artificially reclassify transactions which frustrate the objective of VAT legislation without falling foul of its language.

CJEU decides that UK VAT relief for ‘energy saving’ materials is ultra vires EU law

The CJEU has gone straight to judgment in the infringement case in which the European Commission contended that the UK law applying the reduced rate of VAT to the installation of energy saving materials in residential accommodation was not permitted under EU law.

The CJEU has agreed with the Commission that the UK relief contravenes EU law. The UK narrowed the scope of the relief, by excluding ‘charitable use’ buildings from its scope, following the Commission’s initial threat of infringement action. Further changes to the UK law and, perhaps, the complete withdrawal of the relief, now seem inevitable.

Eurasian Economic Union

Eurasian Economic Union

Kyrgyzstan's entry to Eurasian Economic Union

On 8 May 2015, a session of the Higher Eurasian Economic Council (HEEC) saw the signing of a number of documents defining the specifics of the transition period for Kyrgyzstan's entry to the EEU, including the signing of:

1. A Protocol on the Introduction of Amendments to the Eurasian Economic Union Treaty dated 29 May 2014 (EEU Treaty) and specific international treaties included in EEU law, due to Kyrgyzstan's accession to the EEU
2. A Protocol on the conditions and transitional provisions for Kyrgyzstan to adopt the EEU Treaty, specific international treaties included in EEU law, and EEU body acts related to Kyrgyzstan's accession to the EEU Treaty
3. A Protocol on Armenia's accession to the Treaty on the Accession of Kyrgyzstan to the EEU Treaty
4. A number of HEEC Resolutions and Orders aimed at unifying EEU law in connection with Kyrgyzstan's accession to the EEU.

Resolutions were also signed on the following:

- The removal of customs controls for goods and vehicles crossing the Kyrgyzstan-Kazakhstan state border
- The removal of sanitary and quarantine, veterinary and sanitary, and quarantine phytosanitary controls (inspections) on the Kyrgyzstan-Kazakhstan state border
- A Free Trade Treaty between the EEU and its member countries as one party and Vietnam as the other
- A list of sensitive goods for which a resolution on changes to import customs duties is to be adopted by the EEC Council
- Amendments to the list of service sectors (subsectors) in which a common service market operates within the EEU.

The entire package of documents has been sent for ratification with EEU member countries, after which Kyrgyzstan will become a full member of the EEU.

Unification of EEU legislation

Due to the entry into force of the EEU Treaty and the Treaty on Armenia's Accession to the EEU Treaty, EEC Council Resolution № 38 dated 27 April 2015 has made clarifications to certain Customs Union Commission (CUC) and EEC Council resolutions to unify normative documents.

Among others, changes were made to the following documents regarding the procedure for completing customs declarations:

1. Instructions for the completion of goods' declarations, approved by CUC Resolution № 257 dated 20 May 2010
2. Instructions for the use of (freight) vehicles, commercial and (or) other documents as goods' declarations, approved by CUC Resolution № 263 dated 20 May 2010
3. Procedure for completing passenger customs declarations, approved by CUC Resolution № 287 dated 18 June 2010
4. CUC Resolution № 289 dated 18 June 2010 on the Form and Procedure for completing Transit Declarations
5. CUC Resolution № 311 dated 18 June 2010 on the Procedure for concluding Customs Operations with Goods for Personal Use transferred by Individuals across the Customs Border, and for reflecting Goods as under Customs Control
6. CUC Resolution № 376 dated 20 September 2010 on Procedures for declaring, controlling and adjusting the Customs Value of Goods
7. CUC Resolution № 422 dated 14 October 2010 on Forms for the Customs Declaration of Vehicles and Instructions for their Completion
8. EEC Council Resolution № 290 dated 25 December 2012 on the List of Data that should contain Transportation (Freight), Commercial and (or) Other Documents used as a Customs Declaration, when declaring Supplies for Customs.

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

The Resolution entered into force on 29 May 2015, except for point 1, which enters into force from 1 July 2015.

Agreement on procedure for collective control of copyright and allied rights

EEC Council Resolution № 27 dated 14 April 2015 has approved a draft agreement on the procedure for the collective control of copyright and allied rights.

The Agreement establishes a procedure for the collective control of copyright and allied rights in EEU member countries when it is difficult for rightholders to exercise copyright and (or) allied rights or when EEU member country legislation allows the use of the objects of these rights without the consent of rightholders, but in return for a fee.

The draft agreement is currently undergoing agreement in EEU member countries.

Exemption from import customs duties

EEC Board Resolution №16 dated 23 April 2015 has added a subpoint 7.1.22 to the list of goods exempt from customs duties as follows:

7.1.22. Vanadium-aluminium alloy, classified as EEU FEA CU 8112 92 910 0, intended for use in the production of titanium bars, alloys and slabs and imported into Kazakhstan between 1 June 2015 and 31 December 2016, inclusive up to 300 tonnes in 2015 and 600 tonnes 2016, provided the customs bodies receive confirmation of the designated purpose of imported goods issued by the Kazakhstan authorised body, and containing information on the quality of goods and organisations supplying and importing the goods in question.

The Resolution, which was published on 19 May 2015, enters into force at the end of 30 calendar days from its official publication date, except for point 2, which enters into force from 1 September 2015.

Non-tariff regulation

New non-tariff regulation measures were introduced by EEC Council Resolution № 30 dated 21 April 2015 to create the EEU.

The documents approved included:

1. A list of goods that may not be imported into the EEU and (or) exported from it
2. A list of goods that require permission to be imported into the EEU and (or) exported from it
3. Provisions on the administrative procedure for importing and exporting specific goods (including human organs and tissue, blood and its components, live wild animals, specific wild plants and wild-growing medicinal materials, hazardous waste, cultural valuables, national archive documents, digital (cryptographic) instruments, narcotics, psychotropic substances and precursors).

The established administrative procedure assumes the licensing and application of other administrative measures for regulating foreign trade activities.

It was also established that export and (or) import licenses, import and (or) export decisions (permits), other documents issued before the resolution entered into force, and notifications entered into the register of notifications of the characteristics of digital (cryptographic) instruments and goods containing them, before this resolution enters into force, will remain valid until they expire.

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

The Resolution entered into force on 23 May 2015.

Classifiers used to complete customs declarations

EEC Council Resolution № 52 dated 12 May 2015 has introduced amendments to certain classifiers used to complete customs declarations.

Amendments were made to the classifiers for the transfer of goods, the customs declaration of goods, customs payment concessions and other classifiers.

In addition, the following new classifiers were introduced:

1. Classifier for international transportation vehicles – Appendix 25
2. Classifier for makes of road vehicles – Appendix 26.

The classifiers (Appendix 25 and Appendix 26) are due to enter into force on 1 September 2015.

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

The resolution, which was published on 13 May 2015, enters into force at the end of 30 calendar days from its official publication date, except for point 2, which enters into force from 1 September 2015.

Changes to the EEU Common Customs Tariff (CCT)

Zero import customs duty rate for silicon

The Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission No. 20 of 23 April 2015 reduces the rate of import customs duty on silicon. A zero rate of import customs duty will be applied to silicon classified under the codes 2804 61 000 0 and 28469 000 0. The rate will apply from 25 June 2015 to 31 December 2016 inclusive (the import customs duty rate before the decrease is 5% of the customs value). The Decision came into effect on 25 June 2015.

Zero import customs duty rate for certain kinds of sheets and films made of polymers

The Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission No. 23 of 28 May 2015 introduces a zero import duty rate for sheets made of polymers of styrene and certain kinds of film made of polymers of vinyl chloride and polyethylene terephthalate. This rate applies from 2 July 2015 to 31 December 2016 inclusive. The Decision comes into effect on 2 July 2015.

Zero import customs duty rate for certain kinds of rail cars

The Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission Decision No. 25 of 28 May 2015 introduces a zero import duty rate for certain kinds of rail power cars or unpowered cars (classification codes 8603 10 000 2, 8605 00 000 2). This rate applies from 12 June 2015 to 31 December 2016 inclusive. The Decision came into effect on 12 June 2015.

Zero import customs duty rate for unmanned aerial vehicles

The Decision of the Council of the Eurasian Economic Commission No. 26 of 28 May 2015 introduces a zero import duty rate for certain kinds of unmanned aerial vehicles (classification codes 8802 20 000 2, 8802 20 000 8) and engines for them (classification codes 8407 10 000 2, 8407 10 000 8). This rate applies from 12 June 2015 to 31 December 2016 inclusive. The Decision came into effect on 12 June 2015.

EEC resolutions in relation to the EEU CCT

The table below provides details on other EEC resolutions in relation to the EEU CCT:

EEC Board resolution Nº, publication date	EEU FEA CU code	Brief description of goods	Import duty rate ¹
g ² 6 May 2015	2826 12 000 0	Aluminium fluoride	0% ³
15 ⁴ 18 May 2015	0301 91 900 0 0301 99 110 0	Certain types of fish	0% ⁵
EEC Council resolution Nº, publication date	EEU FEA CU code	Brief description of goods	Import duty rate ⁶
d31 ⁷ 22 April 2015	2607 00 000 1	Lead ore and concentrate, with at least 45 mass % lead content	0% ⁸
32 22 April 2015	7112 30 000 0 7112 91 000 0 7112 92 000 0 7112 99 000 0	Precious metal waste and scrap	0% ⁹
33 ¹⁰ 22 April 2015	3824 90 970 2 3824 90 970 8	Preservative fluid for the production of power capacitors	0% 5%
39 ¹¹ 6 May 2015	7002 20 100 0	Fibre optic rods	0% ¹²
44 ¹³ 6 May 2015	0511 91 901 9	Certain types of fertilized fish caviar	0% ¹⁴
50 ¹⁵ 13 May 2015	9403 70 000 2 9403 70 000 3 9403 70 000 8 9503 00 990 1 9503 00 990 9	Certain types of baby walker Play tents	15%, but no less than 0.523 Euros per kg 11.3%

1. Import duties are given as a percentage of customs value, or in EUR or USD.
2. The Resolution enters into force 30 calendar days from the official publication date, which was 6 May 2015.
3. The import duty rate of 0% of customs value applies from the date the resolution enters force until 30 April 2016, inclusive. Note 36C to the EEU CCT.
4. The Resolution entered into force on 29 May 2015.
5. The import duty rate of 0% of customs value applies from the date the resolution enters force until 30 April 2018, inclusive. Note 48C to the EEU CCT.
6. Import duties are given as a percentage of customs value, or in EUR or USD.
7. The Resolution entered into force on 23 May 2015.
8. The import duty rate of 0% customs duties apply between 25 May 2015 and 24 May 2017, inclusive. Note 6C to the EEU CCT.
9. The import duty rate of 0% customs duties apply between 1 June 2015 and 31 December 2016, inclusive. Note 42C to the EEU CCT.
10. The Resolution removes from the EEU CCT position 3824 90 970 9, and entered into force on 23 May 2015.

11. The Resolution enters into force at the end of 30 calendar days from its official publication, which was 6 May 2015.
12. The import duty rate of 0% of customs value applies from the date the resolution enters force until 31 December 2016, inclusive. Note 45C to the EEU CCT.
13. The Resolution entered into force on 17 May 2015.
14. The import duty rate of 0% of customs value applies from the date the resolution enters force until 30 April 2018, inclusive. Note 47C to the EEU CCT.
15. The Resolution removes from the EEU common customs tariff positions 9403 70 0009 and 9503 00 990 0, and enters into force at the end of 30 calendar days from its official publication, which was 13 May 2015.

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

Classification of goods according to common foreign economic activity commodity nomenclature

The table below shows resolutions adopted to classify goods according to the EEU common foreign economic activity commodity nomenclature.

EEC Council Resolution N ^o , date	Brief description of goods	Customs Union FEA CN code
41 5 May 2015	Aluminium radiators used in fluid cooling in diggers	8431 49 800 9
42 5 May 2015	LED lamps consisting of several light emitting diodes and circuit boards in one frame	8543 70 900 0
43 5 May 2015	Roasting sleeves made from polymeric materials	3917

Trade Preferences

Eurasian Economic Union-Vietnam

Free Trade Zone Treaty between the Eurasian Economic Union and Vietnam

On 29 May 2015, at the second session of the Eurasian Government-Level Council, member countries of the Eurasian Economic Union and the Vietnam Government signed a Free Trade Zone Treaty to ensure free trade for more than 90% of items regulated by the Eurasian Economic Commission.

The Treaty covers not only a preferential trade regime, but also the management of rights to intellectual property and a range of other areas.

“The Treaty is the first for the EEU and opens an area of activity not only with Vietnam, but also with the ASEAN region, which is home to more than 600 million people. The Treaty will help EEU businesses enter new markets and work together with countries in the region,” Chairman of the Eurasian Economic Commission Board, Viktor Khristenko said.

The Treaty will enter into force 60 days after it is ratified in accordance with national legislation of the EEU member countries and Vietnam.

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.