



## **Julio 2016** Boletín de IVA

Deloitte Abogados  
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos  
Especiales

# Índice de contenido

## I. Normativa

1. Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo, por la que se aprueban los modelos 364 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y 365 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reconocimiento previo de las exenciones relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, así como otra normativa tributaria.
2. Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos ("vouchers").

## II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-263/15 (Lajvér).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14 (Eurogate Distribution-DHL Hub Leipzig).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de junio de 2016. Asunto C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016. Asunto C-186/15 (Kreissparkasse Wiedenbrück).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016. Asunto C-229/15 (Mateusiak).
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de junio de 2016. Asunto C-11/15 (Český rozhlas).
7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de junio de 2016. Asunto C-267/15 (Gemeente Woerden).

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de mayo de 2016. Nº de recurso 570/2015.
9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de mayo de 2016. Nº de recurso 448/2015.
10. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 17 de mayo de 2016. Recurso Nº 391/2014.
11. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Resolución nº 454/2016, de 21 de abril de 2016.

### **III. Doctrina Administrativa**

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1924-16, de 4 de mayo de 2016.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1941-16, de 5 de mayo de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2033-16, de 11 de mayo de 2016.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2051-16, de 12 de mayo de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2061-16, de 13 de mayo de 2016.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2267-16, de 24 de mayo de 2016.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2312-16, de 25 de mayo de 2016.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2336-16, de 26 de mayo de 2016.

### **IV. Country summaries**

#### **Brexit**

The customs and global trade impact.

#### **Americas**

#### **Canada**

There are a number of Harmonized Sales Tax rate changes.

## **Asia Pacific**

### **India**

There have been VAT rate increases in the States of Jammu & Kashmir and Assam.

There will be a common registration and return for importers and first stage dealers.

Back-to-back contracts involving the import and leasing of goods were not considered as an integrated transaction in the course of import.

### **New Zealand**

There is an important update for businesses supplying remote services to New Zealand.

Inland Revenue has distributed letters on a GST issue to 75 language schools who provide tuition to overseas students.

### **Singapore**

Recently, there has been heightened enforcement of Advance Export Declaration compliance.

## **EMEA**

### **European Union**

New European VAT rules on vouchers are to apply from (or before) 1 January 2019.

The CJEU has ruled that a customs debt due to non-compliance of customs procedure does not necessarily result in VAT liability.

### **European Union and SADC**

Southern African Development Community member states Botswana, Lesotho, Namibia, South Africa, Swaziland and Mozambique signed the Economic Partnership Agreement with the European Union on 10 June 2016.

### **Belgium**

The tax authorities will allow simplified proof of transport for intra-Community supplies for VAT purposes.

### **Czech Republic**

The CJEU rules that activities funded by statutory levy are outside the scope of VAT.

## **Finland**

There is a court decision on the VAT treatment of 'social welfare services'.

Official guidance has been published in relation to the VAT treatment of investment funds.

## **Germany**

There is a court decision on the VAT treatment of hotel parking facilities.

The CJEU rules that 'rounding up' is not required in partial exemption special methods.

## **Italy**

There is a free web application for e-invoices.

There has been a Supreme Court decision on the primacy of Community law.

There has been a CJEU Advocate General opinion on VAT input tax recovery.

Guidance has been issued on the release for free circulation of LPG introduced into tax warehouses.

Clarifications have been provided on the new definition of 'exporter' and supplies of goods ex works to be exported.

## **Netherlands**

The CJEU has ruled that input VAT is recoverable when sales are made at less than cost price.

## **Norway**

There is a new VAT form from 2017.

## **Poland**

Credit card payment may result in cash register reporting obligations.

New provisions regarding Power of Attorney came into force on 1 July 2016.

## **Russia**

Following the introduction of the rules for VAT assessment on services provided electronically by foreign companies, the Russian Federal Tax Service has developed draft orders that would approve the forms required for the implementation of the rules.

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

There are amendments to the conditions for VAT exemption for the import of raw materials and components for medical goods.

The import and sale in Russia of livestock breeding goods will be exempt from VAT.

There has been a Supreme Court ruling, in favor of the taxpayer, in a case involving the reduction of the VAT base for rebates for food goods.

There has been an extension to the prohibition of the import of certain types of food into Russia.

### **South Africa**

A tax on sugar-sweetened beverages has been proposed.

### **Spain**

From 1 July 2016, electronic filing applies for large taxpayers.

### **United Kingdom**

The tax authorities have published their policy on transfers of a business as a going concern to and from a VAT group, and TOGCs to a 'non-established taxable person'.

## I. Normativa

- 1. Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo, por la que se aprueban los modelos 364 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y 365 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reconocimiento previo de las exenciones relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado" y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, así como otra normativa tributaria**

Esta Orden, en primer lugar, aprueba dos modelos para la aplicación de las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en las operaciones interiores e intracomunitarias, previstas en el artículo 5 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, aprobado por el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero. Dichos modelos serán aplicables para las solicitudes presentadas con posterioridad al 1 de enero de 2017.

Los modelos aprobados son:

- el modelo 364 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado»
- y el modelo 365 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reconocimiento previo de las exenciones relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado».

Por otra parte, se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban los formularios 360 y 361 -devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA español-, para ajustarla a los cambios normativos introducidos

en el apartado Dos del artículo 163 vices de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Esta modificación será aplicable desde el 3-6-2016.

Por último, se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. Esta modificación tiene como finalidad, por una parte extender con carácter general la obligatoriedad de las Grandes Empresas de presentar electrónicamente documentación, solicitudes o manifestaciones de opciones que no figuran en los propios modelos o formularios de declaración o autoliquidación y documentación con trascendencia tributaria relativa a procedimientos tributarios gestionados por la Agencia Tributaria a través del Registro Electrónico de la misma (aplicable desde 1-7-2016), y por otra parte instrumentar, a través de la figura del apoderamiento, la presentación electrónica de una única Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, modelo 030, formulada por ambos cónyuges (aplicable desde 3-6-2016).

## **2. Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos ("vouchers")**

Con fecha 1 de julio de 2016 se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo de 27 de junio de 2016 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos ("vouchers").

Las modificaciones que se realizan en la Directiva 2006/112/CE, del IVA, tienen como finalidad contemplar normas específicas que regulen el tratamiento de los bonos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Estas normas solo se aplicarán a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018 y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

Recogemos a continuación algunos de los aspectos más importantes contenidos en la citada Directiva:

- a) Las mencionadas normas solo tienen por objeto los bonos que pueden ser utilizados a efecto de canje por bienes o servicios. Por lo tanto, no son objeto de estas normas los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, pero que no dan derecho a recibir los bienes o servicios propiamente dichos.



Estas disposiciones no provocarán cambio alguno en el tratamiento a efectos del IVA para los títulos de transporte, entradas de cine y a museos, sellos de correos u otros semejantes.

- b) Se delimita qué es un bono a efectos del IVA, distinguiéndolos de los instrumentos de pago. A tal fin, se definen los bonos -que pueden presentarse en soporte físico o formato electrónico- como *"un instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento."*
- c) También se definen los distintos tipos de bonos, para regular el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones ligadas a cada uno de ellos. Así, se distinguen las siguientes clases de bonos:
- "bono univalente": aquél en el que a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios; y
  - "bono polivalente": cualquier bono que no sea un bono univalente.
- d) Cuando el tratamiento a efectos del IVA correspondiente a la prestación o entrega subyacente de bienes o servicios pueda determinarse con certeza desde el momento de la emisión de un bono univalente (esto es, cuando se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios), cada transferencia debe quedar sujeta al IVA –como entrega de bienes o prestación de servicios-, incluida la propia emisión del bono univalente. La entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuada a cambio de un bono univalente no se debe considerar una operación independiente, puesto que en este caso el IVA devengado de la correspondiente operación se habrá ingresado por el suministrador con ocasión de la puesta en circulación del bono.

Así, en el caso de los bonos univalentes, se considera que cada transferencia, incluida la propia emisión de dicho bono, constituye la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono univalente. En este caso, ese sujeto pasivo tendría que

declarar el IVA sobre la contraprestación recibida por el bono univalente según lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE. En cambio, si los bonos univalentes son emitidos o distribuidos por un sujeto pasivo que actúa en nombre de otra persona, no se consideraría que ese sujeto pasivo ha participado en la entrega o prestación subyacente.

- e) Para los bonos polivalentes, el IVA debe percibirse cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios a los que se refiere el bono. En este contexto, las transferencias anteriores a dichas operaciones de bonos polivalentes no estarán sujetas al IVA, al no producirse hecho imponible alguno sujeto al impuesto.

Para garantizar la exactitud de la cuota del IVA abonada en relación con los bonos polivalentes respecto de los cuales el IVA sobre la entrega de bienes subyacente o la prestación de servicios subyacente solo es exigible en el momento del canje, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, el suministrador de los bienes o prestador de los servicios debe declarar el IVA en función de la contraprestación abonada por el bono polivalente. A falta de dicha información, la base imponible debe ser igual al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación correspondiente, menos el importe del IVA sobre los bienes entregados o servicios prestados. Cuando se utiliza parcialmente un bono polivalente para una entrega de bienes o prestación de servicios, la base imponible debe ser igual a la parte correspondiente de la contraprestación o el valor monetario, menos el importe del IVA correspondiente a los bienes entregados o servicios prestados.

Por otro lado, los servicios de intermediación o las prestaciones de servicios de distribución o de promoción, que puedan identificarse con ocasión de la comercialización del bono, deben quedar sujetas al IVA.

- f) Finalmente, ha de señalarse que estas modificaciones no contemplan aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su período de validez, y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono.

## II. Jurisprudencia

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-263/15, Lajvér

*Directiva 2006/112/CE — Artículo 9, apartado 1 — Conceptos de "sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido" y de "actividad económica" — Artículo 24, apartado 1 — Concepto de "prestación de servicios" — Obras de ingeniería rural — Construcción y explotación de un sistema de evacuación de aguas por una sociedad mercantil sin ánimo de lucro — Incidencia de la financiación de las obras mediante ayudas de Estado y ayudas de la Unión Europea*

Las demandantes en el litigio principal son sociedades mercantiles sin ánimo de lucro que, como tales, realizan una actividad económica que no está dirigida a la obtención de un beneficio y que sólo pueden realizar una actividad económica de tipo empresarial con carácter complementario. Fueron constituidas con la finalidad de efectuar y posteriormente explotar obras de ingeniería rural en terrenos propiedad de sus socios, a saber, una canalización para la evacuación de aguas, un depósito de aguas y un pozo para aluviones.

Los trabajos necesarios para la realización de dichas obras fueron financiados mediante fondos estatales y de la Unión Europea. Las demandantes contaban con los permisos administrativos para la ejecución de los trabajos, así como con la autorización de los propietarios de los terrenos afectados. Por otro lado, se acordó que las demandantes percibirían de dichos propietarios un canon de explotación de las obras de ingeniería rural durante un período de ocho años.

Las demandantes encargaron la preparación y la ejecución de las operaciones a una mercantil, quién emitió facturas con IVA por los trabajos efectuados, que las demandantes quisieron deducirse.

No obstante, las autoridades fiscales de Hungría denegaron a las demandantes el derecho a deducción debido a que la actividad planeada no constituye una «actividad económica», en el sentido del artículo 6 de la Ley del IVA.

Se decide plantear al Tribunal, en primer lugar, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que la explotación de obras de ingeniería rural, como las controvertidas en el litigio principal, por una sociedad mercantil sin ánimo de lucro constituye una actividad económica en el sentido de dicho precepto, a

pesar de que, por un lado, dichas obras se hayan financiado en gran medida mediante ayudas estatales y, por otro, su explotación sólo dé lugar a ingresos por el cobro de un canon de reducido importe.

Señala el TJUE que la actividad controvertida en el litigio principal consiste en la explotación de obras de ingeniería rural que constan de una canalización para la evacuación de aguas, un depósito de aguas y un pozo para aluviones. Esta actividad deberá considerarse comprendida en el concepto de «actividades económicas», en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, si se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En el caso de autos, estas prestaciones dan o darán lugar a una retribución, dado que las demandantes en el litigio principal pretenden cobrar a los propietarios de los terrenos afectados un canon de explotación de las obras de ingeniería rural durante un período determinado de ocho años.

En estas circunstancias, procede considerar a juicio del TJUE que la explotación de dichas obras se lleva a cabo con el fin de obtener ingresos. Además, señala el Tribunal que en virtud de reiterada jurisprudencia, el período de ocho años durante el cual se pretende cobrar el canon de explotación confiere a éste el carácter de ingresos continuados en el tiempo.

Por otra parte, la circunstancia de que las inversiones efectuadas se hayan financiado en gran medida mediante ayudas concedidas por el Estado miembro y por la Unión no influye en opinión del TJUE en la naturaleza económica o no de la actividad ejercitada o prevista por las demandantes en el litigio principal, dado que el concepto de «actividad económica» tiene carácter objetivo y se aplica con independencia no sólo de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, sino también de la modalidad de financiación por la que opte el operador en cuestión, incluso cuando se trate de subvenciones públicas.

Respecto de la consideración de la explotación de las obras como una prestación de servicios a título oneroso, responde afirmativamente el TJUE dado que:

- i. Tales prestaciones guardan una relación directa con el canon percibido o que se percibirá, siempre y cuando dicho canon de reducido importe constituya el contravalor del servicio prestado - recuerda el Tribunal en este sentido que la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso- y,

- ii. Ello aun cuando las prestaciones se realicen en cumplimiento de obligaciones normativas.

Puntualiza el Tribunal que incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar si el importe de dicho canon permite apreciar la existencia de una relación directa entre las prestaciones de servicios efectuadas o que se efectuarán y dicha contraprestación, y, por consiguiente, el carácter oneroso de las prestaciones de servicios.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14, Eurogate Distribution**

*Régimen de depósito aduanero — Régimen de tránsito externo — Deuda aduanera originada a raíz del incumplimiento de una obligación — Exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido*

### Asunto C-226/14

Eurogate está autorizada a gestionar un depósito aduanero privado desde el año 2006. La contabilidad de existencias de este depósito se lleva mediante un programa informático.

Como depositaria, Eurogate introdujo en su depósito aduanero privado mercancías no comunitarias procedentes de sus clientes con el fin de reexportarlas fuera del territorio de la Unión Europea. Al retirarse las mercancías del depósito aduanero se realizaron declaraciones en aduana para su reexportación.

Durante una inspección aduanera, se comprobó que las salidas de las mercancías controvertidas habían sido inscritas en la contabilidad de existencias entre 11 y 126 días después de su salida efectiva, es decir, en una fecha excesivamente tardía según el artículo 105, párrafo primero, del Código aduanero, en relación con los artículos 529, apartado 1, y 530, apartado 3, del Reglamento de aplicación.

La oficina aduanera principal de la ciudad de Hamburgo reclamó los derechos de aduana y de IVA por importación correspondientes a las mercancías inscritas de forma extemporánea en la contabilidad de existencias. Eurogate interpuso una reclamación contra esa liquidación al entender que, en este caso concreto, no debería producirse el devengo de las cuotas de IVA a la importación pues la mercancía en cuestión, jamás entró en el circuito económico de la UE.

En estas circunstancias, se decide plantear al Tribunal, en primer lugar, si el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el IVA sobre mercancías reexportadas como

mercancías no comunitarias se devenga en caso de que se origine una deuda aduanera exclusivamente por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 204 del Código aduanero.

El Tribunal de Justicia ya declaró, en la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Eurogate Distribution, que, en el caso de una mercancía no comunitaria, el incumplimiento de la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias prevista a tal efecto la salida de la mercancía de un depósito aduanero, a más tardar en el momento en que se produce esa salida, hace nacer una deuda aduanera respecto a dicha mercancía, aun cuando ésta haya sido reexportada, según lo establecido en el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero.

No obstante, en el litigio principal ha quedado acreditado que el incumplimiento de dicha obligación se comprobó después de la reexportación de las mercancías de que se trata. Por ello, esas mercancías estaban amparadas por el régimen de depósito aduanero hasta su reexportación, y no se discute que no existía riesgo alguno de que entraran en el circuito económico de la Unión.

Por lo tanto, dado que las mercancías de que se trata en el litigio principal aún no habían abandonado ese régimen en la fecha de su reexportación, no puede considerarse que hubieran sido objeto de una «importación» a efectos del artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva. En consecuencia, dado que no hubo importación en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, las mercancías de que se trata no estaban sujetas al IVA con arreglo a la disposición anterior.

#### Asunto C-228/14

El 5 de enero de 2011 se inició un procedimiento de tránsito externo T 1 en relación con mercancías no comunitarias. Después de iniciarse el procedimiento, las mercancías debían ser transportadas dentro del plazo establecido, y como muy tarde el 12 de enero de 2011, hacia Macao (China) pasando por la aduana del aeropuerto de Hannover (Alemania) o de Leipzig (Alemania). DHL, que es un transportista a efectos de lo expresado en el artículo 96, apartado 2, del Código aduanero, olvidó presentar las mercancías en la aduana del aeropuerto de Leipzig antes de expedirlas a Macao.

No se pudo liquidar el régimen de tránsito con arreglo al artículo 366, apartado 2, del Reglamento de aplicación, al no poder presentarse los documentos requeridos, motivo por el cual se procedió a liquidar la deuda aduanera de forma irregular junto con las correspondientes cuotas de IVA a la importación.

DHL solicitó la devolución del IVA por importación satisfecho en virtud de aquella liquidación, al amparo del artículo 236 del Código aduanero, solicitud que fue rechazada, motivo por el cual DHL decidió recurrir la denegación de devolución de las cuotas de IVA a la importación, al entender que la mercancía nunca entró en el circuito económico alemán.

En estas circunstancias, se decide plantear al Tribunal si el artículo 236, apartado 1, del Código aduanero comunitario, en relación con lo dispuesto en la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que el IVA por importación de mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias sometidas a vigilancia aduanera, pero que han originado una deuda aduanera debido al incumplimiento de una obligación establecida en el artículo 204 del Código aduanero, no se entiende legalmente devengado cuando la persona considerada deudor es aquella a quien incumbía la obligación incumplida sin estar facultada para disponer de esas mercancías.

Señala el Tribunal que de la resolución de remisión se desprende que el incumplimiento de la obligación de liquidación del procedimiento de tránsito externo mediante la presentación de las mercancías de que se trata en el procedimiento principal ante la aduana competente antes de su expedición con destino a un país tercero originó una deuda aduanera con arreglo al artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, lo cual no discuten las partes del citado litigio principal. No obstante, señala el TJUE que esas mercancías, que fueron reexportadas sin entrar en el circuito económico de la Unión, permanecieron, por ello, en régimen de tránsito externo hasta la fecha de su reexportación.

Por lo tanto, dado que las mercancías de que se trata aún no habían abandonado ese régimen en la fecha de su reexportación, a pesar de haber sido introducidas materialmente en el territorio de la Unión, no puede considerarse a juicio del Tribunal que hubieran sido objeto de una «importación» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA.

Así, dado que no se había producido una importación en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, las mercancías de que se trata no estaban sujetas al IVA con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA.

Con base en lo anterior, concluye el Tribunal que en una situación como la del litigio principal, no existe ningún deudor del IVA, dado que no se devenga el IVA sobre las mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias cuando estas mercancías no han abandonado los regímenes aduaneros establecidos en el artículo 61 de la Directiva IVA, y ello aun cuando se haya generado una deuda aduanera exclusivamente con arreglo al artículo 204 del Código aduanero.

**3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de junio de 2016. Asunto C-332/14, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR**

*Directiva de IVA — Artículo 17, apartado 5, párrafo tercero — Ámbito de aplicación — Deducción del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados al mismo tiempo en operaciones imponibles y en operaciones exentas — Modificación de la normativa nacional que prevé el método de cálculo de la prorrata de deducción — Artículo 20 — Regularización de las deducciones — Seguridad jurídica — Confianza legítima*

El TJUE da respuesta en esta sentencia a diversas cuestiones prejudiciales planteadas respecto de la prorrata de deducción de bienes y servicios adquiridos en relación con un inmueble que se utilice para realizar operaciones con derecho a la deducción del IVA, junto con operaciones que no conlleven tal derecho.

En primer lugar, se plantea al Tribunal si el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción o la adquisición se afecten exclusivamente, en un primer momento, a una u otra de estas distintas operaciones, para que, en un segundo momento, sólo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que no sean susceptibles de la afectación descrita se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie.

Señala el TJUE que, dado el diferente alcance del derecho a deducción en función del uso al que se destinen los bienes o servicios gravados con IVA, los Estados miembros están obligados a prever, en principio, que la determinación del importe del derecho a deducción exige en un primer momento que los sujetos pasivos afecten los bienes y servicios adquiridos por los que hayan soportado IVA a las diversas operaciones a que se destinen. En un segundo momento, apunta el Tribunal que incumbe a las autoridades competentes de esos Estados aplicar a esos bienes y servicios el régimen de deducción correspondiente a su afectación, teniendo en cuenta que, en lo que atañe a los bienes y servicios que no se destinan a un único tipo de operación, ha de aplicarse el régimen previsto en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.



En primer lugar, por lo que respecta a la primera fase, es decir, a la afectación de los bienes y servicios a las operaciones en que se utilicen, señala el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en el caso de que se empleen para la construcción de un inmueble de uso mixto, esta afectación resulta excesivamente compleja en la práctica y, por tanto, difícilmente realizable.

Apunta en este sentido el TJUE que una normativa nacional puede efectivamente autorizar a los sujetos pasivos a no efectuar la afectación de esos bienes y servicios, con independencia del uso a que se destinen, cuando estén ligados a la adquisición o a la construcción de un inmueble de uso mixto y esta afectación sea en la práctica difícilmente realizable.

En lo que atañe a los bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto, imputar esos bienes y servicios a las diferentes operaciones efectuadas con ese inmueble parece, por lo general y a juicio del Tribunal fácilmente realizable en la práctica; sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo en cuanto a los bienes y servicios de que se trata en el asunto principal que da origen a este sentencia.

Por lo que respecta a la segunda fase, es decir, al cálculo del importe de la deducción, señala el TJUE que, en relación con los bienes y servicios que se afecten al mismo tiempo a operaciones con derecho a deducción y a operaciones que no conllevan tal derecho, si bien conforme al artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, este importe se calcula en principio sobre la base de una prorrata que, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, se determina con arreglo al artículo 19 de dicha Directiva (mediante la aplicación de un criterio de reparto basado en el volumen de negocios), resulta a su vez admisible que, cuando recurran a alguna de las opciones previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden aplicar un método de cálculo distinto del mencionado en el apartado anterior de la presente sentencia, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar ese primer método.

Por consiguiente, concluye el Tribunal que si las operaciones de que se trate consisten, como las que son objeto del litigio principal, en el arrendamiento de distintas partes de un inmueble, que en algunos casos dan derecho a deducción y en otros no, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el recurso a un método de cálculo del derecho a deducción mediante la aplicación de un criterio de reparto

en función de la superficie puede conducir a un resultado más preciso que el derivado de la aplicación del método basado en el volumen de negocios.

Respecto de las cuestiones prejudiciales adicionales planteadas al Tribunal, estas pueden resumirse como sigue:

- Se plantea si resulta obligatoria la práctica de la regularización de las deducciones del IVA practicadas por bienes o servicios incluidos en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, al amparo del artículo 20 de dicha Directiva, como consecuencia de la modificación, durante el período de regularización de que se trate, del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de esas deducciones.

Responde de forma afirmativa el TJUE, toda vez que, a su juicio, se desprende tanto del contexto del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva como del objetivo que preside el mecanismo de regularización de las deducciones establecido por dicha Directiva que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que prevé la hipótesis de la modificación del método de cálculo del derecho a deducción aplicable a los bienes y servicios de uso mixto.

- Se plantea por último al Tribunal si los principios generales del Derecho de la Unión de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional aplicable que no prevé expresamente la regularización, en el sentido del artículo 20 de la Sexta Directiva, del impuesto soportado tras la modificación del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de ciertas deducciones, ni adopta un régimen transitorio, aun cuando el Tribunal Supremo haya estimado razonable, de manera general, el reparto del impuesto soportado efectuado por el sujeto pasivo siguiendo el criterio de reparto aplicable antes de dicha modificación.

Responde de forma negativa el TJUE, ya que (i) aun suponiendo que una modificación de la legislación nacional que defina el método de cálculo del derecho a deducción pueda considerarse repentina e imprevisible, no parece que concurren en un contexto como el que subyace en el litigio principal las circunstancias que justifican la adopción de un régimen transitorio adaptado y (ii) el mero hecho de que un tribunal supremo del Estado miembro en cuestión haya considerado «razonables» ciertas normas nacionales no impide que el legislador proceda a su modificación ni que se efectúen regularizaciones a resultas de esta modificación.

**4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016. Asunto C-186/15, Kreissparkasse Wiedenbrück**

*Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Artículo 173, apartado 1 — Bienes y servicios utilizados simultáneamente para las operaciones sujetas y para las operaciones exentas (bienes y servicios de uso mixto) — Determinación del importe de la deducción del impuesto sobre el valor añadido — Prorrata de deducción — Artículo 174 — Prorrata de deducción calculada aplicando una clave de reparto según el volumen de negocios — Artículo 173, apartado 2 — Régimen excepcional — Artículo 175 — Regla de redondeo de la prorrata de deducción — Artículos 184 y 185 — Regularización de las deducciones*

La Kreissparkasse es una entidad de crédito que determinó que la prorrata de deducción aplicable al IVA que había gravado su adquisición de bienes y servicios de uso mixto fue del 13,55 % por el ejercicio de 2009 y del 13,18 % por el ejercicio de 2010, porcentajes que redondeó al 14 %. Al efectuar el cálculo, para esos ejercicios, del importe de las regularizaciones que debía llevar a cabo de conformidad la Ley nacional a raíz de su renuncia a un régimen de exención tributaria de las operaciones realizadas con su clientela profesional, la entidad también aplicó prorratas de deducción que redondeó al 14 %.

Tras una inspección tributaria la entidad fue objeto de una liquidación complementaria del impuesto, motivada por haber redondeado indebidamente a la unidad superior las prorratas de deducciones del IVA.

En estas circunstancias, se decide plantear al Tribunal en primer lugar si el artículo 175, apartado 1, de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla del redondeo establecida en ese precepto cuando la prorrata de deducción se calcula de acuerdo con uno de los métodos especiales contemplados en el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva.

Señala el Tribunal que si bien un Estado miembro puede adoptar la regla de redondeo, establecida en el artículo 175 anterior para cualquier cálculo del derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios de uso mixto, incluido el supuesto en que se utilice uno de los métodos especiales establecidos en el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva, los Estados miembros son libres de no adoptar esa regla cuando el derecho a deducir se calcule de acuerdo con uno de esos métodos especiales.

En segundo lugar, se decide plantear al Tribunal si los artículos 184 y siguientes de la Directiva de IVA deben interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a aplicar la regla de

redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de esta Directiva, en caso de regularización, cuando la prorrata de deducción se ha calculado con arreglo a uno de los métodos previstos en el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva o en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.

El artículo 184 de la Directiva de IVA establece que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. De acuerdo con el artículo 185, apartado 1, de esta Directiva, la regularización se efectuará, en particular, cuando se hayan producido modificaciones en los elementos tomados inicialmente en consideración para determinar la cuantía de las deducciones.

La regla de redondeo establecida en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva de IVA es un elemento que fue tomado en consideración para determinar el importe inicial de la deducción. No obstante, en el supuesto de que la prorrata de deducción se determine aplicando uno de los métodos especiales establecidos en el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva, los Estados miembros no están obligados a utilizar esa regla de redondeo para determinar el importe inicial de la deducción.

Por tanto, los Estados miembros sólo están obligados a aplicar la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva, en caso de regularización cuando, en virtud de su legislación nacional, la prorrata de deducción ha sido calculada de acuerdo con uno de los métodos establecidos en el artículo 173, de dicha Directiva o en el artículo 17, de la Sexta Directiva, en el supuesto de que esa regla se haya aplicado para determinar el importe inicial de la deducción.

## **5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016. Asunto C-229/15, Mateusiak**

*Directiva 2006/112/CE — Artículos 18, letra c), 184 y 187 — Operaciones imponibles — Cesación de la actividad económica imponible — Tenencia de bienes que hayan dado lugar a la deducción del IVA — Regularización de las deducciones — Período de regularización — Tributación en virtud del artículo 18, letra c), de la Directiva 2006/112 después de la expiración del período de regularización*

En la presente cuestión prejudicial se decide plantear al Tribunal si el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica imponible del sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de éste, cuando los bienes hayan dado derecho a una deducción del IVA en el momento de

su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al IVA en el caso de que haya expirado el período de regularización previsto en el artículo 187 de la citada Directiva.

Responde de forma afirmativa el Tribunal, argumentando, en primer lugar, que del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA se desprende que la tenencia de bienes por un sujeto pasivo en caso de cesación de su actividad económica imponible podrá asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición.

Continúa argumentando que en dicha disposición no se establece ningún otro requisito, en particular vinculado a un plazo después de la adquisición durante el que deba producirse la tenencia posterior al cese de la actividad para poder ser sometida a tributación, y en lo que se refiere a su aplicación, dicha disposición no contiene ninguna remisión a las disposiciones relativas a la regularización de la deducción previstas en los artículos 184 a 192 de la Directiva de IVA.

Señala el Tribunal que la tributación prevista en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA se basa únicamente en la premisa del acaecimiento de una nueva operación imponible en la fecha del cese de la actividad económica.

Dicha disposición tiene en cuenta las modificaciones del valor de los activos de empresa, durante todo el tiempo que se utilicen para las actividades empresariales, ya que, conforme al artículo 74 de la Directiva IVA, en los casos de operaciones como las previstas en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.

Concluye así el TJUE que la base imponible de la operación en caso de cese de la actividad económica imponible es el valor de los bienes de que se trate determinado en la fecha del cese, que por lo tanto tiene en cuenta la evolución experimentada por el valor de los citados bienes entre su adquisición y el cese de la actividad económica.

## **6. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, de 22 de junio de 2016, asunto C-11/15, Český rozhlas**

*Directiva de IVA — Artículo 2, punto 1 — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Concepto — Radiodifusión pública — Financiación mediante tasa*

Ceszy rozhlas (en adelante Ceszy), es una persona jurídica cuya actividad es la radiodifusión pública de programas radiofónicos.

Mediante la presentación de declaraciones complementarias relativas al período comprendido entre marzo y diciembre de 2006, Ceszy incrementó su derecho a deducción del IVA, excluyendo del cálculo de prorata, las prestaciones correspondientes a las tasas radiofónicas que le fueron abonadas. Previamente había declarado estas prestaciones como operaciones exentas del IVA que no daban lugar a la deducción del impuesto.

Al denegar las autoridades tributarias la exclusión de dichas prestaciones, y tras conocer del asunto diversas distancias jurisdiccionales checas, se plantea al Tribunal si el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal, que se financia mediante una tasa abonada por las personas que sean propietarias o que posean un receptor de radio y que es ejercida por una sociedad de radiodifusión:

- constituye una prestación de servicios «realizada a título oneroso», a efectos de dicho precepto, pero exenta del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva, o bien
- que tal actividad no constituye ninguna operación sujeta a gravamen que esté incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

En primer lugar, señala el TJUE que, tal y como ha declarado en reiteradas ocasiones, el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», a efectos del citado artículo 2, punto 1, supone la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido. En el caso presente considera el Tribunal que entre Ceszy y las personas sujetas a la tasa radiofónica no existe ninguna relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre el servicio de radiodifusión pública y la citada tasa.

Asimismo señala el Tribunal que la obligación de abonar la tasa radiofónica no trae causa de la prestación de un servicio respecto del cual la tasa constituya el contravalor directo, sino que depende de la mera posesión de un receptor de radio, sea cual sea el uso que se le dé al mismo. Además, el acceso al servicio de radiodifusión es libre y en ningún modo se encuentra vinculado al abono de la tasa.

Por último, el TJUE apunta que el pago de la tasa no trae causa de una relación jurídica que implique un intercambio de prestaciones recíprocas, sino de la ejecución de una obligación impuesta por la ley.

Concluye así el Tribunal que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal no constituye ninguna prestación de servicios «realizada a título oneroso», y, por consiguiente, no está incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

**7. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, de 22 de junio de 2016, asunto C-267/15, Gemeente Woerden**

*Impuesto sobre el valor añadido — Impuesto soportado — Deducción*

El municipio de Woerden encargó la construcción de dos edificios destinados a un uso múltiple y dedujo la casi totalidad del IVA que le había sido facturado.

Por otro lado, la Fundación para la gestión de los edificios de Woerden (en adelante Fundación), cuyo objeto es la gestión inmobiliaria y la promoción de la cooperación entre los distintos usuarios de los inmuebles, adquirió los edificios en cuestión al municipio de Woerden. El precio de venta equivalía a aproximadamente un 10% del precio de coste de su construcción.

A continuación, la Fundación cedió gratuitamente el uso de una parte de los edificios a tres centros de enseñanza primaria especial y arrendó las demás partes a título oneroso a distintos arrendatarios. Este arrendamiento a título oneroso está exento del IVA, con excepción del arrendamiento de las instalaciones deportivas.

Tras cuestionarse en distintas instancias administrativas y jurisdiccionales la naturaleza de las entregas de los inmuebles realizadas por el municipio y el correspondiente derecho a la deducción incurrido por este con motivo de la construcción de los mismos, se plantea al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

En circunstancias como las que originaron el litigio principal, en las cuales el sujeto pasivo hizo construir un edificio y lo vendió por un precio inferior a su coste de construcción, ¿tiene el sujeto pasivo derecho a la deducción de la totalidad del impuesto sobre el valor añadido que pagó por la construcción de ese edificio y no sólo a una deducción parcial de este impuesto en proporción a las partes de dicho edificio que el adquirente del mismo utiliza para actividades económicas (en el caso de autos, el arrendamiento a título oneroso)?.

Señala, en primer lugar el Tribunal que, la Directiva del IVA no supedita el derecho a deducir a ningún requisito relativo a la utilización de los bienes o servicios en cuestión por parte de la persona que los reciba del sujeto pasivo, puesto que ello implicaría que cualquier operación realizada por un sujeto pasivo con un adquirente de los bienes o un

destinatario de los servicios que no ejerza una actividad económica, como por ejemplo los particulares, restringiría el derecho a deducción del sujeto pasivo.

Considera el TJUE que, de la resolución de remisión se desprende que el municipio de Woerden debe calificarse de sujeto pasivo en el sentido de la Directiva del IVA. Asimismo, de dicha resolución resulta que los edificios de que se trata en el litigio principal fueron entregados al municipio de Woerden por otro sujeto pasivo y que el municipio los utilizó en el marco de una operación sujeta al IVA, esto es, la entrega de dichos edificios a título oneroso a la Fundación.

Por consiguiente, el municipio de Woerden tiene derecho a deducir la totalidad del IVA soportado, y ello sin tomar en consideración el uso que el adquirente o destinatario haga de los bienes que dicho municipio le entregó.

En cuanto al hecho de que, en el asunto examinado en el litigio principal, el sujeto pasivo entregara un bien por un precio que no cubría todos los costes, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que el resultado de la operación económica carece de pertinencia para el derecho a la deducción, siempre que la propia actividad esté sujeta al IVA.

A mayor abundamiento, señala el Tribunal que de su propia jurisprudencia se deduce que si el precio de entrega es inferior al precio de coste, la deducción no puede limitarse en proporción a la diferencia entre estos dos precios, ni siquiera cuando el precio de entrega es considerablemente inferior al precio de coste, a no ser que sea meramente simbólico.

## **8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de mayo de 2016. N° recurso 570/2015**

*Sujeción al IVA o no de la transmisión de un hotel junto con otros elementos – artículo 7.1º de la Ley del IVA - Consideración o no como unidad económica autónoma*

La presente sentencia del Tribunal Supremo se centra en analizar si la transmisión patrimonial efectuada cumple o no las condiciones dispuestas por el artículo 7.1º de la Ley del IVA al objeto de que la misma tenga la consideración de una transmisión de unidad económica autónoma y, por ende, pueda quedar no sujeta al IVA.

En este sentido, los hechos que no han resultado controvertidos por las partes fueron los siguientes:



- La entidad recurrente adquirió del proveedor A un edificio destinado a la actividad hotelera, junto con las licencias necesarias para su funcionamiento (de primera ocupación, medioambiental y turística).
- Asimismo, adquirió del proveedor B (el cual se encontraba explotando en régimen de arrendamiento el hotel) la totalidad de los activos afectos a la explotación del hotel, singularmente, las instalaciones hoteleras, el menaje del hotel, el mobiliario, los elementos decorativos, las existencias, los equipos, las aplicaciones informáticas al tiempo que también se subrogó respecto de sus relaciones laborales y con sus proveedores.
- La entidad recurrente no adquirió los medios operativos que venía utilizando el proveedor B puesto que disponía de sus propios medios en la medida en que su actividad es la explotación hotelera.
- Una vez que la entidad recurrente es la propietaria del inmueble, firmó un contrato de arrendamiento con la entidad B para la explotación del hotel.

En primera instancia, la entidad recurrente consideró que había realizado dos adquisiciones de bienes las cuales, individualmente consideradas, no tenían la consideración de unidad económica autónoma a los efectos del artículo 7.1º de la Ley del IVA. Así pues, el tratamiento a efectos del IVA que se otorgó a dichas adquisiciones fue:

- la compraventa realizada a la entidad A quedó sujeta y no exenta al IVA, previa renuncia a la exención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, por lo que se repercutió cuota del IVA la cual la entidad recurrente consignó en su autoliquidación.
- la compraventa de los activos realizada a la entidad fue valorada en "cero" euros.

La recurrente defiende que la adquisición del inmueble a la entidad A no pudo calificarse como una transmisión de una unidad económica autónoma, en la medida en la que no se transmitieron activos materiales afectos a la explotación del hotel así como que el transmitente no tenía estructura organizativa alguna sino que era una mera arrendadora del inmueble.

En cuanto a la venta de los bienes provenientes del proveedor B, en la medida en la que los mismos fueron valorados a cero euros, no existe incidencia tributaria a efectos del IVA.

Una vez señalado lo anterior, el Tribunal Supremo al igual que hiciera la Sala de Instancia previa, considera que de acuerdo con el artículo 7.1º de la Ley del IVA así como de la jurisprudencia comunitaria emitida por

parte del TJUE, y en especial del Asunto C-497/01 Zita Modes, en la operación descrita se ha transmitido elementos necesarios para seguir desarrollando una actividad hotelera, como el edificio con las licencias necesarias para su ocupación y explotación, por lo que es posible considerar que los elementos transmitidos componen una unidad económica autónoma.

A este respecto, considera el Tribunal Supremo que el hecho de que exista un arrendamiento posterior a la entidad B no desvirtúa la consideración del conjunto de bienes transmitidos como una unidad económica autónoma, cuya actividad puede seguir desarrollándose.

Así pues, el Tribunal Supremo concluye considerando que la operación realizada debió tener la consideración de "transmisión de unidad económica autónoma", no debiendo estar sujeta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA por lo que procede a denegar la deducibilidad y devolución de la cuota del IVA soportada por parte de la recurrente.

**9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 30 de mayo de 2016. Nº recurso 448/2015**

*Renuncia a la exención recogida del artículo 20.Dos de la Ley del IVA – Requisitos contenidos en el artículo 8.1 del reglamento del Impuesto. Interpretación finalista y antiformalista*

La cuestión planteada en el presente recurso de casación consiste en determinar si cabe aplicar la renuncia a la exención dispuesta en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, al amparo de lo dispuesto por el artículo 8 .1 del Reglamento del Impuesto, en el supuesto de la transmisión de una serie de fincas rústicas cuando en la escritura pública de compraventa no consta expresamente declaración alguna del adquirente en la que manifieste que es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición.

En su lugar, las partes hicieron constar en la escritura de compraventa que *"aseguran los comparecientes que la sociedad vendedora ha repercutido y cobrado a la parte comprada el importe del IVA ascendiente a XX y por cuya cantidad dicha parte vendedora otorga en favor de la compradora la más formal y firme carta de pago que en derecho proceda"*.

Pues bien, la recurrente (la Comunidad de Madrid) formula un único motivo de casación al considerar que se ha vulnerado el articulado antes mencionado y que no se ha respetado la jurisprudencia más reciente de

ese Tribunal, en particular, en sentencias de 9 de abril de 2014, de 21 de noviembre de 2011, de 9 de junio de 2011, de 23 de diciembre de 2009 y de 24 de enero de 2007.

Por su parte, la parte recurrida señala uno de los últimos pronunciamientos de ese Tribunal, de 15 de enero de 2015, en la que se recoge un compendio de los pronunciamientos habidos.

Pues bien, el Tribunal compara la sentencia recurrida y las sentencias alegadas de contraste (tanto por la parte recurrente como por la recurrida) y confirma que existe contradicción manifiesta (de los pronunciamientos contenidos y de doctrina) pues, en base a hechos idénticos o sustancialmente iguales a los considerados en el supuesto objeto de litigio, las sentencias de contraste consideran válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA, cumpliéndose los requisitos de forma del artículo 8.1 del Reglamento del IVA.

Así, el Tribunal aclara que la posición actual de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la interpretación de las exigencias contenidas en el mencionado artículo 8.1 aboga por una interpretación antiformalista de los requisitos exigidos para la renuncia a la exención del IVA, primando una interpretación finalista de los mismos. De esta manera, lo importante no es que se cumpla con una serie de requisitos meramente formales, sino el cumplimiento de la finalidad exigida para los mismos, esto es, que se encuentre suficientemente acreditado que las partes acuerdan sujetar la operación al IVA, al conocer el transmitente que el adquirente tiene la condición de empresario o profesional con total derecho a la deducción del Impuesto.

**10. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 17 de mayo de 2016. Recurso N°391/2014**

***Deducción de cuotas soportadas. Concepto cesión de uso. Atenciones a clientes***

En el supuesto de hecho, el Tribunal Económico Administrativo (en adelante, TEAC) confirma que la parte actora no puede deducirse las cuotas soportadas por el concepto de IVA en la adquisición de diverso material de terraza (mesas, sillas, sombrillas y pies de sombrillas) que posteriormente se entrega a terceros en concepto de "atención para clientes" en virtud del artículo 96.Uno.5º de la Ley de IVA.

La primera cuestión que analiza la Audiencia Nacional, es la calificación que se le otorga a la entrega del material de terraza a los diversos establecimientos de hostelería con publicidad de una marca de bebidas determinada en los objetos de terraza.

En este sentido, la entrega del mobiliario debe tener la consideración de atención a clientes y no como objeto publicitario. La ley de IVA, en el artículo 7.2º establece que tendrán la consideración de objetos publicitarios los que carezcan de valor comercial intrínseco, en el caso analizado, los elementos entregados tienen valor y cubren necesidades concretas de los establecimientos, que, de no haberse obtenido de la parte actora se deberían adquirir en el mercado con un desembolso económico.

En segundo lugar, corresponde analizar si son entregas gratuitas como atenciones a clientes o si corresponde considerarlo como entrega onerosa entendida como una cesión de uso en concepto de depósito al estar vinculada su entrega con la adquisición y comercialización de las bebidas que se publicitan en los elementos mobiliarios.

A este respecto, afirma la parte recurrente que se trata de una operación compleja, entre la venta de bebidas y la cesión de uso de material de terraza. Se afirma que existen recibos firmados por los titulares de los establecimientos de hostelería que expresan que la entrega de material de terraza con la publicidad está condicionada a la compra y posterior venta de los productos que se publicitan en dicho material.

La valoración que hace la Audiencia Nacional, considera que la actividad de la empresa recurrente consiste en la fabricación y comercialización de bebidas por lo que la entrega del material de terraza es una atención a clientes al margen de la actividad principal, sin que exista una relación directa e inmediata entre productos suministrados y la entrega del mobiliario de terraza, siendo la vinculación imprescindible para dar un tratamiento conjunto a efectos de IVA en la operación.

Asimismo, la Audiencia Nacional señala que no consta acreditado que la entrega de ese mobiliario tenga lugar a cambio de ningún compromiso, por parte de los establecimientos. En otro sentido, la parte recurrente había otorgado a la entrega de mobiliario el tratamiento contable de gasto corriente, mientras que si hubiera sido cesión de uso debió incluir contablemente como inmovilizado material activo el citado mobiliario.

Por todo lo expuesto, la Audiencia desestima el recurso que presenta la mercantil confirmando la resolución del TEAC, y por lo tanto, no puede deducirse las cuotas soportadas en concepto de IVA por adquisición del material de terraza.

**11. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Resolución nº 454/2016, de 21 de abril de 2016**

**Exención en las prestaciones de servicios de asistencia social (art. 20.Uno.8º LIVA) – Servicios de intermediación inmobiliaria**

En la presente sentencia, el TSJ de Madrid se pronuncia sobre la aplicación de la exención contemplada en el art.20.Uno.8º de la Ley del IVA a los servicios de búsqueda de vivienda prestados por una fundación a personas en riesgo de exclusión social.

La entidad recurrente es una entidad de carácter social que presta servicios de asesoramiento sobre seguridad vial a jóvenes y niños. Asimismo, la fundación gestiona programas relacionados con el acceso a una vivienda digna para personas en dificultades, creando sinergias entre dichas personas y los propietarios de viviendas desocupadas.

Según el criterio de la Administración, las actividades relacionadas con la vivienda no tienen el carácter de asistencia social por lo que no estarían exentas. La argumentación de la Administración se fundamenta, por un lado, en el concepto de asistencia social desarrollado por el Ministerio de Asuntos Sociales y, por otro, en una sentencia del Tribunal Supremo que confirmó la improcedencia de la exención en relación con otra fundación cuyo fin era atender la demanda de vivienda de sectores de la sociedad que no podían acceder a ofertas públicas o privadas.

Por tanto, la cuestión radica en determinar si los servicios de intermediación prestados por la fundación puede calificar como actividades de acción social.

Para ello, el TSJ recurre a la interpretación de la normativa comunitaria realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, "TJUE"). En virtud de dicha jurisprudencia, para calificar una actividad como acción social o de protección a la juventud, en el sentido del artículo 13 de la Sexta Directiva:

- a) Debe estar relacionada con la asistencia o protección social,
- b) debe prestarse por organismos que tengan un carácter esencialmente social,
- c) deben existir disposiciones específicas, y
- d) las actividades deben tener un carácter de interés general.

En este punto destacar que el TJUE no exige la falta de ánimo de lucro para el reconocimiento de la exención.

En virtud de lo anterior, dado que la recurrente es una entidad de carácter social reconocida, que se dedica a actividades de interés general y cuya finalidad es operar en ámbitos sociales de escasos recursos, el TSJ concluye que la actividad de facilitar el acceso a la vivienda es constitutiva de acción social y, por ende, se encuentra incluida en el ámbito del artículo 20.Uno.8º de la Ley del IVA.

### III. Doctrina Administrativa

#### 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1924-16, de 4 de mayo de 2016

*Prestaciones de servicios – Exención – Organismos internacionales*

En la presente contestación, la DGT rectifica la anterior Resolución de fecha 27 de abril de 2016 con número de consulta vinculante V1875-16 en lo relacionado con la exención de las prestaciones de servicios realizadas en favor de organismo internacionales reconocidos por España, sobre la base del siguiente supuesto de hecho:

*"La consultante ha sido adjudicataria de un contrato de prestación de servicios con el Banco Europeo de Inversiones."*

La DGT recuerda que en el artículo 22 de la Ley del IVA se incluyen como organismos internacionales reconocidos por España el Banco Europeo de Inversiones y, por consiguiente, los servicios prestados a éste estarán exentos según lo dispuesto por el artículo citado.

En este mismo sentido, se pronuncian el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y la Orden EHA/1729/2009, de 25 de junio, por la que se aprueba el modelo de Certificado de exención del IVA y de los Impuestos Especiales en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares.

Por consiguiente, de acuerdo con lo anterior, los servicios prestados por la consultante al Banco Europeo de Inversiones quedarán sujetos y exentos del Impuesto.

Respecto a las obligaciones formales como consecuencia de la realización de una prestación interna de servicios, señala la DGT que la consultante no está obligada a consignar dicha operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349.

Sin embargo, dichas operaciones habrán ser objeto de declaración en la casilla 60 de Información adicional relativa a "Exportaciones y operaciones asimiladas" del modelo 303 de autoliquidación del IVA.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1941-16, de 5 de mayo de 2016**

*Efectos en el Régimen Especial de Grupo de Entidades como consecuencia de la participación adquirida por la consultante*

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

*La mercantil consultante como consecuencia de una operación de canje de valores ha pasado a ostentar el 54% de una entidad dominante de un grupo de IVA en su modalidad básica.*

En primer lugar, la DGT analiza la figura de la entidad dominante del mismo haciendo referencia al artículo 163 quinquies de la Ley, y concluye que al haber adquirido una participación de más del 50% en el capital de la entidad dominante de un grupo de entidades, la entidad consultante cumpliría los requisitos para ostentar la condición de dominante en el sentido indicado en el apartado Dos del citado artículo.

A continuación, la DGT analiza el momento en el que la consultante pasa a ser dominante de un grupo. Para ello, expone los criterios establecidos en la consulta vinculante V2302-10, en la que el órgano consultivo analizó los efectos derivados de un proceso de fusión por absorción en el que una de las entidades absorbidas era, con anterioridad a la fusión, la sociedad dominante de un grupo de entidades, concluyendo que en ese caso la condición de entidad dominante sería asumida por la sociedad absorbente desde el momento de la adquisición.

Tras destacar las diferencias existentes entre el supuesto del canje de valores planteado y la fusión por absorción analizada en la citada consulta, la DGT concluye que en este caso, no extinguiéndose la sociedad dominante del grupo –como sí sucedía en el supuesto de la fusión–, no será hasta el 1 de enero del año natural siguiente al de la realización del canje que la entidad adquirente pasará a ostentar la condición de entidad dominante del grupo de entidades, persistiendo hasta dicha fecha inalterado en su composición el grupo preexistente.

Para que resulte de aplicación el régimen especial al nuevo grupo, la entidad adquirente deberá comunicar a la AEAT, a lo largo del mes de diciembre del año anterior, la composición del grupo de entidades que va a aplicar dicho régimen.

**3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2033-16, de 11 de mayo de 2016**

*Declaración anual de operaciones con terceras personas – Revendedor de teléfonos móviles – Inversión del sujeto pasivo*

En la presente consulta, la DGT analiza la forma de consignar en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones de bienes a un mismo proveedor que realiza la consultante.

En particular, la consultante adquiere bienes por los que soporta cuotas del IVA y, por otro lado, teléfonos móviles, tabletas digitales y ordenadores portátiles, respecto de los que es sujeto pasivo por inversión de acuerdo con la normativa del IVA, al ser considerado un empresario revendedor de esta clase de bienes.

Así, la DGT, de acuerdo con el artículo 34.1.k) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, expone que en la citada declaración se harán constar separadamente aquellas operaciones, realizadas entre las mismas partes, en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de la operación según lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA.

Por consiguiente, el consultante estará obligado a consignar de forma separada las adquisiciones de bienes en las que es sujeto pasivo por inversión (teléfonos móviles, tabletas digitales y ordenadores portátiles) y las demás adquisiciones de bienes y servicios.

Por último, matiza la DGT que en la adquisición de teléfonos móviles, tabletas digitales y ordenadores portátiles, en la que hay inversión del sujeto pasivo, el consultante no soportará cuota de IVA alguna, siendo el importe a declarar de cada operación la contraprestación o precio satisfecho al proveedor.

**4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2051-16, de 12 de mayo de 2016**

*Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sujeto pasivo de la operación, obligaciones formales y momento del devengo*

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



*Una persona física de nacionalidad uruguaya, va a adquirir una embarcación de recreo, que se encuentra en territorio español, a dos ciudadanos holandeses que residen en Holanda. La embarcación estaba afecta a la actividad de arrendamiento como chárter náutico y el comprador va a afectar igualmente la embarcación a la misma actividad.*

Comienza la DGT determinando que la entrega de la embarcación está sujeta al IVA, al realizarse, presumiblemente, por un empresario o profesional, y efectuarse en el TAI.

Respecto a quién ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto, el órgano consultivo señala que lo será el empresario o profesional que realice la entrega y, caso de no estar establecidos en el TAI los vendedores de la embarcación, resultaría de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo establecido en el artículo 84.Uno.2º.a) de la LIVA y el consultante sería el sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, la DGT también se plantea la posibilidad de que los vendedores dispongan de un establecimiento permanente en el TAI, haciendo referencia al criterio mantenido por ese centro directivo en consulta vinculante V0771-15 respecto a la consideración de edificación de los puntos de amarre, y concluyendo que si los vendedores mantuviesen un punto de amarre para llevar a cabo la actividad de arrendamiento de la embarcación, podría considerarse que disponen de un establecimiento permanente en el TAI. En este caso, los vendedores serían sujetos pasivos del Impuesto, debiendo repercutir el IVA en factura al consultante.

Por otra parte, en relación con el devengo del Impuesto, la DGT indica que se van a realizar sucesivos pagos, teniendo lugar el primero de ellos en el momento en que se firme el contrato de compraventa de la embarcación (con carácter previo a la puesta a disposición de la embarcación).

En consecuencia, conforme a lo establecido en el artículo 75.Dos de la LIVA, el devengo del Impuesto correspondiente al primer pago se producirá en el momento de la firma del contrato privado de compraventa, mientras que el importe de los restantes pagos se devengará a medida que tengan lugar los pagos anticipados, si existieren, y en el momento de la puesta a disposición por el importe restante.

**5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2061-16, de 13 de mayo de 2016**

*Si las entidades consultantes disponen de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto*

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

*Las consultantes son dos entidades holandesas no establecidas pero registradas en el territorio de aplicación del Impuesto que forman parte de un grupo petroquímico internacional que, a su vez dispone de una filial en España creada para apoyar las actividades comerciales del grupo en el mercado español.*

*Por otra parte, para el desarrollo de su actividad, las consultantes han contratado los servicios de depósito, almacenamiento y embalaje con operadores logísticos, así como con la filial del grupo establecida en el territorio de aplicación del Impuesto para determinadas mercancías. Adicionalmente, otro operador logístico distinto actúa como representante en la importación de las mercancías. El transporte a los clientes se realiza por otras empresas de transporte.*

*Al margen de los contratos anteriores con los operadores logísticos, las sociedades consultantes no disponen de recursos materiales ni personales en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo el derecho de disposición, si fuera necesario de una parte de las oficinas, que a su vez, arrienda la filial del grupo en España.*

A los efectos de determinar si las entidades consultantes disponen de un establecimiento permanente en el TAI, la DGT hace mención en primer lugar a la definición de establecimiento permanente establecida en el artículo 69.Tres.2º de la LIVA, completando dicha definición con la interpretación obtenida a este respecto de la jurisprudencia del TJUE, que indica que para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

A continuación se hace referencia al Reglamento de Ejecución nº282/2011 del Consejo de la UE, que integra en la directiva comunitaria el criterio del TJUE antes expuesto y aclara en qué supuestos se entiende que un establecimiento permanente de una entidad en un país no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en dicho país.

En base a la normativa anterior, la DGT concluye que de la información contenida en el supuesto de hecho no se desprende que las dos entidades holandesas consultantes dispongan de un establecimiento permanente en territorio español, toda vez que ni la contratación de servicios de almacenamiento, embalaje y reembalaje con operadores logísticos independientes o con la filial española del grupo, ni la contratación de servicios administrativos o de representación con la filial española, ni la cesión a estas entidades por parte de dicha filial de su derecho de disposición sobre parte de unas oficinas arrendadas determinan la existencia de un establecimiento permanente de las entidades holandesas en el TAI.

Por consiguiente, señala el Centro Directivo, los servicios prestados por la filial española y por los operadores logísticos a las entidades holandesas no estarían sujetos a IVA en el TAI, en aplicación de la regla de localización establecida en el artículo 69.Uno.1º de la LIVA.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2267-16, de 24 de mayo de 2016**

### *Prestación de servicios – Reglas de localización – Uso efectivo*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción en el Territorio de Aplicación del Impuesto de la operación descrita en el siguiente supuesto de hecho:

*La consultante presta servicios de mediación a una plataforma online establecida en Estados Unidos que a su vez, presta servicios de educación a distancia por medios electrónicos a empresarios situados en el territorio de aplicación del Impuesto.*

La DGT inicia su análisis señalando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley de IVA y como regla general, las prestaciones de servicios realizadas entre empresarios y profesionales se entenderán localizadas en sede del destinatario. En este sentido, el servicio de mediación prestado por la consultante a un empresario no establecido en la Comunidad (Estados Unidos) y sin establecimiento permanente en la misma, no estará sujeta al IVA.

No obstante, el artículo 70. Dos de la Ley del IVA establece que se considerarán prestados en el Territorio de Aplicación del Impuesto determinados servicios siempre y cuando su utilización o explotación efectiva se acabe realizando en el Territorio de Aplicación del Impuesto. En ese sentido, la DGT subraya los cuatro requisitos que han de concurrir para poder aplicar dicha norma especial:

- Sólo es aplicable para los servicios expresamente enumerados en la Ley de IVA a estos efectos, ente los que se encuentran los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena prestados por la consultante.
- Con carácter general los servicios con respecto a los que se pretenda aplicar la regla especial deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales.
- Que la aplicación de las normas generales de localización condujesen a la localización de dichos servicios fuera de la Comunidad.
- Los servicios de referencia deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo referido en el artículo 70. Dos de la LIVA, la DGT establece que habrá de actuarse en dos fases:

1. Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70. Dos de la LIVA.
2. Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Respecto a los servicios objeto de consulta, en la medida en que sean inputs empresariales, entiende la DGT que es preciso vincularlos a las operaciones a las que sirvan. A estos efectos, la DGT se remite al papel de trabajo nº 781 de 27 de enero de 2014 en el Comité IVA de la Comisión, con respecto a la aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado, concluyendo que:

- no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 /CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor.

- la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor.

Por tanto para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios objeto de consulta es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de aquellas operaciones que esté llevando a cabo o tenga previsto realizar en el Estado miembro donde se realiza materialmente el servicio, que se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho territorio.

Como en el supuesto analizado una entidad americana va a desarrollar en territorio de aplicación del impuesto la actividad de educación mediante una plataforma de formación por Internet que tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica, cuyos usuarios estarán establecidos en dicho territorio., concluye el Centro Directivo que resulta aplicable la regla de uso y consumo efectivos a los servicios de mediación realizados por el consultante, en la medida en que el destinatario estará, a través de los mismos, realizando operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en territorio de aplicación del Impuesto.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2312-16, de 25 de mayo de 2016**

*Condición de contratista principal. Tipo de gravamen. Sujeto pasivo*

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

*La sociedad consultante que tiene como actividad principal el desarrollo de trabajos de construcción inmobiliaria, ha formalizado contratos de promoción delegada.*

*La consultante asume con el propietario de la finca los siguientes servicios: redacción del proyecto técnico de la promoción, obtención de licencias, ejecución de obras de construcción, recepción de obras y entrega de la propiedad*

A los efectos de determinar quién es el sujeto pasivo de las operaciones efectuadas por la entidad consultante, la DGT analiza si procede o no ajustarse a lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º f) de la Ley del IVA en virtud del cual:

*"Serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los siguientes supuestos de hecho:*

*f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista principal que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitaciones de edificaciones”.*

Por consiguiente, señala el Centro Directivo, para determinar el sujeto pasivo del Impuesto es necesario considerar si la entidad consultante actúa o no como promotor de la obra. En este sentido, aunque la figura del promotor no ha contado con una caracterización legal precisa, normalmente se vincula con aquel que tiene el carácter de propietario del terreno y que será el beneficiario económico del negocio puesto en marcha.

A criterio de la DGT, la figura del promotor delegado también debe entenderse como incluida en el supuesto de hecho definido en el artículo 84.Uno.2º f) y, por ende, entiende que en supuesto analizado resulta de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Finalmente termina la DGT indicando que, siendo el objeto de la entrega una promoción inmobiliaria en curso, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega ni en su caso la exención aplicable porque la entrega de una edificación en construcción estará sujeta y no exenta del IVA tributando al tipo general del Impuesto del 21%.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2336-16, de 26 de mayo de 2016**

*Franquicia – Rappel por volumen de compras – Concepto de descuento*

A partir del siguiente supuesto de hecho, la DGT ha analizado la posibilidad de que los proveedores de la consultante le emitan factura rectificativa en concepto de rappel por volumen de compras a la misma aunque no haya recibido con anterioridad factura por la compra de estos productos:

*“La sociedad consultante realiza como parte de su actividad empresarial la cesión del derecho de explotación de una marca a cambio de determinadas contraprestaciones económicas (franquiciadora de cafeterías) La consultante exige a su red de franquiciados que compre a determinados proveedores. Los proveedores facturan directamente a las sociedades franquiciadas.*

*La franquiciadora ha negociado un contrato con los proveedores para recibir directamente un “rappel por volumen de compras” de todos los franquiciados de la red.”*

Como punto de partida, la DGT señala que el contrato de franquicia puede definirse, en términos generales, como un convenio contractual entre dos personas naturales o jurídicas, en el cual, una de las partes (franquiciador) otorga o cede, bajo determinadas condiciones, a la otra parte (franquiciado), los derechos de uso de su marca, logotipo, así como su saber hacer, para la fabricación o comercialización de un producto o la prestación de un servicio a cambio de un pago inicial de asociación y consecutivos pagos en relación al volumen de ventas del franquiciado.

En este sentido, la DGT puntualiza que la cesión de tales derechos constituye una prestación de servicios que estará sujeta al IVA.

En relación con la cuestión planteada, dicho Centro Directivo entiende que los acuerdos entre el franquiciador y los proveedores de sus franquiciados, en cuanto puedan suponer una obligación de hacer o no hacer, podrán constituir una operación sujeta al IVA, si el franquiciador se compromete con un empresario a remitirle unos clientes y percibe una contraprestación de los proveedores por este compromiso, se trata de una prestación de servicios sujeta al Impuesto con independencia de cómo la denomine el consultante y que su importe se determine en función de las compras que los franquiciados realicen a estos proveedores.

## **IV. Country summaries**

### **Brexit**

#### **Customs and global trade impact will be significant**

##### **Introduction**

On 23 June 2016, the UK voted to leave the European Union. It is far from clear what the terms of the UK's exit will be and what post-exit relationship the UK will have with the EU. However, it is already clear that a Brexit will heavily impact the customs and global trade activities of companies active in the UK and the EU.

##### **Timing**

The UK must formally notify the European Council of its intention to leave the EU (invoking Article 50 of the Lisbon Treaty). As from that date, an exit agreement needs to be agreed upon within two years. If an exit agreement cannot be obtained during this two year period, the UK will automatically lose its EU membership, unless the time period is extended by consent of all Member States.

An exit agreement must be approved by the European Council, acting by a qualified majority of 72% of Member States (i.e. 20 of 27) representing 65% of the total EU population and by the European Parliament, acting by a simple majority. These prerequisites could mean that the negotiations for an exit agreement will be difficult and time consuming.

At present, the decision to leave has no immediate impact, as the UK will remain an EU Member State and will consequently continue to be subject to EU law until it formally leaves the EU.

### **The single market**

The European Union is characterized by the single market. This refers to the EU as one territory without any internal borders or other regulatory obstacles to the free movement of goods and services.

The single market for goods is obtained via the EU customs union. A customs union is characterized by the application of the same tariffs and common policy measures in connection with the trade in goods between the EU and countries or territories outside the EU's customs union. This is called the external aspect of a customs union. At the same time, there is also an internal aspect to a customs union, which means that the movement of goods within the EU is free, so no tariffs or other commercial policy measures apply for intra-EU trade.

Leaving the European Union will mean leaving the single market (albeit access to the single market may be maintained). From a customs and global trade perspective, goods may no longer be freely traded between the EU and the UK.

### **Options for a continued relationship**

#### ***European Economic Area (EEA)***

The UK could apply to join the European Economic Area. The UK could still enjoy the benefits of a single market. It would also continue to be subject to EU law in the areas that are covered by the EEA Agreement. However, the UK would no longer have any impact on the drafting of this EU law. The UK would also still be required to allow the free movement of people and to make (reduced) contributions to the EU budget, which are still considerable under this Agreement. This option comes closest to the relationship that now exists.

#### ***European Free Trade Association (EFTA)***

Another option is membership of the EFTA. This would give the UK limited access to the single market in areas in which it is able to negotiate bilateral agreements with the EU. Such bilateral agreements could assure the free movement of goods and would almost certainly still involve the free movement of people.



### ***Customs union***

The European Union and Turkey are linked by a customs union agreement. This customs union provides for the free movement of all industrial goods, but does not address agriculture (except for processed agricultural products), services or public procurement. In addition to providing for a common external tariff for the products covered and no internal tariffs, the customs union also provides that Turkey must align with specific standards on traded goods.

The UK could also establish a customs union to safeguard the movement of goods and the application of common external tariffs.

### ***Free Trade Agreement***

A Free Trade Agreement can allow tariff free trade in goods which is subject to specific rules of origin. It can also provide the removal of certain non-tariff barriers.

The result of a Free Trade Agreement depends upon the level of free trade parties agree upon.

### ***WTO rules***

Application of WTO rules would imply that the UK is considered a third country in the strict sense. Trade between the UK and the EU would be subject to the same framework as for other WTO members without a Free Trade Agreement.

### ***Core implications on the supply chain***

Obviously, the impact of Brexit will depend on how the future relationship will be shaped, keeping in mind the aforementioned options.

Assuming that from a customs and global trade perspective, no agreement is reached, what will happen to the trade of goods between the EU and the UK?

### ***Customs duties***

First of all, imports from the UK into the EU will be subject to import duties agreed for WTO members that do not have a preferential scheme or trade agreement in place with the UK. The Most Favored Nation principle prohibits the EU from waiving customs duties for trade with the UK, as this would trigger a waiver for all third countries (e.g. China). Conversely, the UK will also be able to levy import duties on goods that are imported from the EU.

### ***Customs procedures***

The customs union is a uniform system for handling goods upon importation, exportation and transiting. This is implemented by a common set of rules (the Union Customs Code). This harmonization reduces red tape for businesses active in EU Member States. In this respect, simplifications such as centralized clearance make it easy for companies to set up centralized customs procedures in the EU.

The UK will no longer be able to benefit from these harmonized customs procedures. Companies will need to adapt their operating procedures to the new standards that will need to be implemented in the UK. This will not only increase the administrative burden, companies will need to adapt their IT systems as well.

### ***Free Trade Agreements***

Over the years, the EU has concluded numerous Free Trade Agreements, which enable companies to streamline and optimize their supply chain. The EU concludes these Agreements on behalf of all the Member States, as it is part of EU trade policy, which is an exclusive competence of the EU. Brexit will lead to renegotiations for the UK if it wishes to benefit from the existing Free Trade Agreements with third countries. As the conclusion of Free Trade Agreements is a long and complex path, it is clear that the UK will need to work hard to obtain Free Trade Agreements with other countries.

Companies who benefit from Free Trade Agreements will need to analyze their sourcing schemes and prepare for adaptations of their supply chains, especially when part of their production is situated in the UK.

### ***Non-fiscal impact***

In addition to the impact from a fiscal and financial point of view, a customs union also triggers non-fiscal measures. These measures relate to market access and are considered non-fiscal barriers to trade. In a wide range of industries, companies who want to import into the EU need to have authorizations, registrations, and so on. UK companies will need to prepare to map all these requirements and initiate at the appropriate time the process to obtain such authorizations.

The inbound flow into the UK could also become subject to new market access restrictions and trade barriers with which European businesses would need to comply.

### ***Anti-dumping and anti-subsidy measures***

The UK will reclaim full ownership of its trade defense legislation. Accordingly, anti-dumping and anti-subsidy measures could be taken against the importation of EU-originating products. This could also apply *vice versa*.

### **Conclusion**

As the single market of the EU is, amongst others, formed by customs law, Brexit would have a major impact on a company's supply chain and trade activities. Many different areas are affected, and the rules that govern customs and global trade are complex. As a good start is half the battle, companies must identify and map areas of concern to tackle the Brexit impact on their trade activities and supply chain.

## Americas

### Canada

This year has seen a number of indirect tax measures, both national and provincial, that propose to increase tax rates, (re)introduce taxes and make changes to relief rules. The upcoming HST rate changes are covered below.

#### **HST rate changes**

All Goods and Services Tax/Harmonized Sales Tax (GST/HST) registrants that make taxable supplies in New Brunswick, Newfoundland and Labrador and Prince Edward Island should prepare for the upcoming wave of HST rate increases in these provinces as systems changes will be required.

#### ***New Brunswick***

Effective 1 July 2016, the provincial portion of the New Brunswick HST rate will increase from 8% to 10%, resulting in an HST rate of 15%. The New Brunswick government released [transitional rules](#).

#### ***Newfoundland and Labrador***

Also effective 1 July 2016, the provincial portion of the Newfoundland and Labrador HST rate will increase from 8% to 10%, resulting in an HST rate of 15%. This is a reintroduction of a previous rate increase proposal that had been cancelled. [Transitional rules](#) were released.

#### ***Prince Edward Island***

Effective 1 October 2016, the provincial portion of the Prince Edward Island HST rate will increase from 9% to 10%, resulting in an HST rate of 15%. [Transitional rules](#) were recently released.

## Asia Pacific

### India

#### **VAT rate increases in States of Jammu & Kashmir and Assam**

With effect from 1 July 2016, the VAT rate for goods mentioned in Schedule D1 (which, *inter alia*, provides the rate of VAT on the residuary category of goods) has been increased from 13.5% to 14.5% in the State of Jammu & Kashmir.

With effect from 2 July 2016, the VAT rate for goods mentioned in the Second Schedule has been increased from 5% to 6% in the State of Assam. The Schedule contains goods such as Information Technology products, industrial inputs, packing materials, etc.

## **Common registration and return for importer and first stage dealer**

A first stage dealer is defined as a person who purchases goods directly from the manufacturer or importer under cover of an invoice. The said dealer is required to register under Central Excise law and is required to file quarterly returns. With effect from 1 April 2014, the requirement to obtain registration and file returns was also made applicable to importers that issue invoices on which CENVAT Credit can be taken.

Concerns were raised by the industry, stating that, in the case of an assessee who is both importer and first stage dealer, the need for separate registration and filing separate returns had increased the procedural compliance and transaction costs.

In this connection, the Government has clarified that an assessee that conducts business both as an importer and as a first stage dealer is allowed to take only one registration, and is exempted from the requirement to take a second registration. The facility is optional, and any assessee needing separate registration for his own business purposes, may so register.

An assessee that conducts business both as an importer and as a first stage dealer will also have the option of filing a single quarterly return giving details of transactions as an importer and transactions as a first stage dealer during the same return period.

## **Back-to-back contracts involving import and leasing of goods not considered as an integrated transaction in the course of import**

In a matter before the Karnataka High Court, the question to be decided was whether back-to-back contracts involving the import and leasing of goods can be considered as the sale of goods in the course of import.

The assessee had entered into a Master Lease Agreement with its customer for the leasing of goods. Under the arrangement, the purchase order on the foreign vendor was placed directly by the customers and the goods were shipped to customers, but the invoice was raised to the assessee. After the goods were verified and accepted by the customers, the acceptance certificate was issued by them. Following that, a novation notice was issued by the customer and the lease schedule was signed by the parties specifying the goods under lease.

The sale of goods in the course of import is not subject to VAT. The tax authorities contended that the equipment was leased after it was imported, and therefore the lease transaction cannot be said to be in the course of import.

However, the assessee claimed that the import of goods and providing the goods by lease was an integrated transaction and not two independent transactions to fasten the tax liability. As the integrated transaction was in the course of import, VAT was not applicable.

The High Court observed that the right to the goods lay with the customers on the import into India. Such rights were transferred to the assessee by virtue of the acceptance certificate and novation notice. 'In the course of import' commences from the journey of the goods from the foreign destination and ends with the physical delivery taken by the customer. The High Court held that even though the parties had entered into back-to-back contracts, the same cannot be considered as an integrated transaction in the course of import, and was chargeable to VAT, as the leasing transaction commences only after acceptance of the goods by the customer.

## **New Zealand**

### **Important update for businesses supplying remote services to New Zealand**

From 1 October 2016, New Zealand's GST rules for all non-resident remote service suppliers are changing, with the default position being that they should register for New Zealand GST and charge GST at 15% on services to New Zealand consumers where supplies exceed NZD 60,000 in a 12 month period.

Business-to-business transactions will normally be excluded from the new rules, however suppliers need to be able to prove that their supplies are made to a New Zealand business. This can be proven in one of two ways:

- Obtain confirmation from the tax authorities (Inland Revenue) that the services are of a type that generally only a business would acquire (which also removes the need to register for NZ GST);
- Hold the detailed information set out below for each business customer.

If the New Zealand business is a GST registered business, it will be unable to recover the GST charged by the non-resident supplier from Inland Revenue, and will need to seek recourse from the non-resident supplier, which will be considered to have incorrectly charged the GST, other than for certain low value transactions.

While GST registrations do not open until 1 August 2016, Inland Revenue are currently processing applications for the discretion for an alternative method of determining whether customers are GST registered businesses, which can remove the obligation of the business to register. Inland Revenue can also grant a concession for determining if the customer is resident in New Zealand. This should be undertaken prior to 1 October 2016.

### ***Information requirements***

Confirmation that the business is New Zealand resident can be by way of any two of the following:

- The person's billing address;

- The internet protocol (IP) address of the device used by the person or another geolocation method;
- The person's bank details, including the account the person uses for payment or the billing address held by the bank;
- The mobile country code (MCC) of the international mobile subscriber identity (IMSI) stored on the subscriber identity module (SIM) card used by the person;
- The location of the person's fixed landline through which the service is supplied to them; and
- Other commercially relevant information.

Confirmation that the business is GST registered can be by way of:

- A statement from the New Zealand business that it is GST registered; or
- The New Zealand business's New Zealand GST registration number; or
- The New Zealand business's New Zealand business number.

### ***Risk management***

Ensuring that all this information is held should be considered to be best practice as part of managing tax risk.

Even in the absence of an ultimate New Zealand GST liability, the legislation must still be adhered to and could become an issue as the scale of business grows.

### ***Contractual pricing***

Regardless of who services are supplied to, non-resident businesses need to consider how the change in GST will impact on the pricing in current contracts. This includes businesses that supply electronic marketplaces, such as app stores. In these situations, the app store will register and charge GST on behalf of the underlying supplier.

### ***GST and language schools***

There has been an ongoing focus by Inland Revenue with regard to GST on services consumed in New Zealand which are supplied through offshore intermediaries, such as travel agents and booking portals. The latest to come under scrutiny are language schools.

In recent weeks, Inland Revenue issued letters to 75 language schools providing tuition to overseas students through non-resident agents, resellers or retailers. In its letter, Inland Revenue expresses a strict view that local schools should apply New Zealand GST on the gross fee (not the net fee) paid by overseas students to

overseas agents, resellers or retailers for education services in New Zealand. This principle is based on the *Auckland Institute of Studies v CIR* (2002) case. Inland Revenue considers GST should be returned from the gross fee before deducting any commission paid to the overseas agent, or from a fee including any margin added by the overseas reseller or retailer. In Inland Revenue's view, any pre-arrival services are not zero-rated, as they form a component of the total fee and must share the GST treatment of the tuition service, i.e. be subject to GST at 15%.

Inland Revenue is providing taxpayers with the option of correcting their GST position by making a voluntary disclosure which would cover the past two years and requiring taxpayers to correct their treatment going forward, provided this disclosure is made promptly.

While Deloitte New Zealand agree with many aspects of the Inland Revenue letter, they consider arrangements where a right to receive education services is in fact legally sold by the overseas reseller or retailer as a principal, and not as an agent, could be viewed differently. Depending on the model the particular school applies it is possible that a voluntary disclosure is not necessary."

## Singapore

### **Heightened enforcement of Advance Export Declaration compliance**

Exporters in Singapore are required to file an Advance Export Declaration (AED) before the physical export of goods. Any exporters found to be in breach of the AED requirements will be subject to financial penalties and other sanctions.

In recent weeks, Deloitte Singapore has observed an increasing number of export companies notified by Singapore Customs that they have failed to meet AED requirements and will need to take corrective actions to ensure full compliance going forward.

Exporters have the prime responsibility to ensure that AED requirements are fulfilled. In instances where exporters engage third party service providers (e.g., customs brokers/freight forwarders/declaring agents) to complete the export formalities, robust processes need to be in place to ensure that accurate and timely information is declared to Singapore Customs in advance of the physical export of goods. These processes should include the establishment of clear protocols and communication channels between the exporters and the service providers; including a mechanism for addressing potential non-compliance.

Exporters that continue to breach the AED requirements can be exposed to:

- Financial penalties;
- Greater scrutiny from Customs on clearance of their goods resulting in delays in border clearance which impacts delivery time of goods to customers;

- Downgrading of compliance status, which could result in applications for renewals of Customs schemes and licenses being denied; and
- Suspension of trade facilitation benefits, for currently approved or recognised companies with Singapore Customs (e.g., Strategic Trade Scheme Bulk Permit License).

Exporters in Singapore are encouraged to perform an internal review of their processes and procedures to ensure compliance with AED requirements. This includes management of any third party customs brokers or declaring agents that are submitting export declarations on their behalf.

Exporters who have been found to be in breach of AED requirements will also need to develop an improvement plan to satisfy Singapore Customs that corrective actions have been or will be undertaken to ensure full AED compliance in the future.

## EMEA

### European Union

#### **New European VAT rules on vouchers from (or before) 1 January 2019**

**The European Council has announced** that it has approved a Directive aimed at increasing legal certainty for transactions involving vouchers. The Directive that has been adopted is narrower in scope than the Commission's 2012 proposal. It defines single-purpose vouchers and multi-purpose vouchers and sets rules to determine the taxable value of transactions in both cases.

Member States of the EU will have until 31 December 2018 to transpose the Directive into national laws and regulations and the new provisions will only apply to vouchers issued after that date.

#### **Customs debt due to non-compliance of customs procedure does not necessarily result in VAT liability**

The Court of Justice of the European Union published a ruling on 2 June 2016 regarding the joined cases *Eurogate Distribution GmbH* and *DHL Hub Leipzig GmbH (Eurogate/DHL)* with respect to import VAT in relation to the incurrance of a customs debt due to the non-fulfillment of the obligations regarding a customs procedure. The case was mentioned in the **June** edition of this newsletter; the below provides a more detailed analysis of the case and its consequences.

#### **Background**

Certain customs procedures allow for the suspension of customs duties when the final destination or use of the imported products is not yet determined. There are criteria which must be fulfilled in order to use such a customs procedure. If these



criteria are not fulfilled, a customs debt on import is incurred. An example of non-fulfillment of these criteria is when the removal of goods from a customs warehouse is recorded late. In a previous Court ruling (*X BV* (Case C-480/12)), additional guidance was provided on when a customs debt shall be incurred through non-compliance with or non-fulfillment of the conditions arising from the customs procedure (non-compliance). It was also determined that non-compliance qualifies as a VAT-taxable event (importation).

While the previous Court ruling in practice was understood in such a way that non-compliance leads to a customs debt and also a VAT liability, the most recent Court rulings altered this perspective. It was determined that while non-compliance resulted in a customs debt, this does not necessarily result in import VAT being due. For VAT purposes, it is relevant to determine whether the products have entered the economic network of the EU when determining if import VAT is due.

### ***Facts***

Both cases of *Eurogate/DHL* concerned goods that were re-exported outside the EU. Before this re-export, the goods were placed under a customs procedure. The respective parties did not fulfill their obligations arising from the customs procedure under which the goods were placed before re-export (i.e. a belated or incorrect declaration). Consequently, a customs debt on import was incurred. In these cases, the non-compliance was discovered after the goods were moved outside the EU. Therefore, the customs procedure was not cleared properly. The main question is whether import VAT was due, since a customs debt was incurred but the goods were physically not in the EU.

### ***Judgment***

The CJEU ruled in *Eurogate/DHL* that, since non-compliance was noticed after the goods had been re-exported, the goods were covered by the customs procedure until they were re-exported. However, the non-compliance did result in a customs debt. The CJEU ruled that the goods were not 'imported'. As the goods never entered the economic network of the EU, no import VAT is due. Thus, irrespective of the incurrance of the customs debt, the conditions for levying import VAT were not satisfied, since the goods did not enter the economic network of the EU.

### ***Consequence in practice***

For customs purposes, a customs debt is incurred when non-compliance is detected. Previously, a customs debt due to non-compliance also resulted in a VAT liability. The import VAT aspect changes after the most recent Court rulings. The time when the non-compliance is discovered and the location of the goods is decisive. If the goods are physically not within the EU and have not entered into the economic network of the EU, there is no VAT liability. Thus, the question whether import VAT is due depends on the facts and circumstances of each case.

If a company or the customs authorities detect non-compliance with respect to a customs procedure, attention should be paid to where the goods are located at the time of this discovery. A customs debt will occur regardless of where the goods are located since this is the result of non-compliance. The location of the goods and whether the goods have entered the economic network of the EU do, however, determine whether or not import VAT is due.

## **European Union and SADC**

### **New Trade Agreement for EU and six SADC member states**

Southern African Development Community (SADC) member states Botswana, Lesotho, Namibia, South Africa, Swaziland and Mozambique signed the Economic Partnership Agreement with the European Union on 10 June 2016.

The agreement will also see the elimination of agricultural export subsidies by EU countries as well as five bilateral safeguards which EPA countries can activate to effect an increase in duty in case EU imports increase to a point where domestic production is disrupted.

The countries will now be called SADC EPA States for the purposes of this agreement.

## **Belgium**

### **VAT: Tax authorities allow simplified proof of transport for intra-Community supplies**

One of the conditions to exempt for VAT purposes a supply of goods to another EU Member State as an intra-Community supply is for the supplier to prove that the goods have been transported from Belgium to another Member State.

Previously, such transport had to be certified by a set of corresponding documents (order forms, payment documents, transport documents, etc.). While every piece of evidence is acceptable, no single piece of evidence is in itself sufficient.

In practice, VAT inspectors mostly require actual transport documents (e.g. a CMR for road transport) signed by the recipient as a key piece of evidence. In scenarios where transport is arranged by or on behalf of the customer, it is often hard to gather transport documentation. Such supplies have therefore been a source of VAT exposure for many companies, and the need to relieve the burden of proof is a longstanding demand from business associations.

In its [decision nr. E.T. 129.460](#) dated 1 July 2016, the Belgian VAT authorities introduced an alternative proof of transport in scenarios where the transport document (e.g. CMR) is not available. The so-called 'destination document' is accepted as rebuttable proof of transport to another Member State, if certain conditions are fulfilled.

## **Conditions**

A destination document must contain the following:

- Identification data of the supplier and seller
- Confirmation of arrival
- Month and year of arrival
- City of arrival
- Period covered by the document (max. three consecutive months)
- A description of the goods supplied (usual name and quantity)
- Reference to the invoices issued (invoice number and date) or to order forms or delivery notes if no invoice was already issued
- Price of the goods in Euros.

This document must be drafted by the supplier claiming VAT exemption for intra-Community supply, or by his buyer. The destination document must be signed by a person appointed in advance by the buyer. This will normally be a person within the buyer's organization. With chain supplies, an example in the decision seems to allow for an additional party (party C) in the chain to sign the document on behalf of the customer (party B). Such alternative might be difficult to implement, as a reference to the sales invoice between parties A and B, as well as the sales price of the goods, is mentioned in the destination document.

For the destination document to be accepted as evidence in lieu of a transport document, the supplier must be able to present the sales invoice and proof of payment of the invoice. The transport invoice must also be available only if transport is arranged on behalf of the supplier. If the supplier additionally included the supplies in his European Sales Listing, and is able to demonstrate that all reasonable steps were taken to avoid fraud, the supplier is considered to have provided rebuttable proof that the goods have been transported to another Member State.

The authorities allow a destination document to group sales to the same customer up to a period of three calendar months. Within a period of three months following the period to which the document relates, the document should be confirmed, dated and signed by an authorized person within the customer's organization. It is important to note that the supplier should already be fully aware of the identity of the person signing in advance.

## **Harmonization on a European level?**

The decision is similar to Germany's introduction of the so-called 'Gelangensbestätigung' on 1 January 2014. However, the implementation details differ, and it has the benefit of being an alternative evidence method, which is not mandatory for suppliers preferring the existing approach.

It anticipates possible developments at EU level, where the EU VAT Committee is contemplating changes to the current burden of proof. There are recommendations from, amongst others, the European VAT Expert Group who argue for the use of existing commercial documents rather than the creation of new types of document.

## **Conclusion**

The decision is a welcome relief for suppliers involved in transactions where transport is arranged by or on behalf of the customer (under EXW or FCA delivery conditions). Combined with a sales invoice and proof of payment, the destination document serves as rebuttable proof of transport to another Member State. The tax authorities limit this relief by explicitly stating that they can still request other documents to verify transport, meaning that taxpayers are still required to retain other proof (order forms, transport invoices, contracts, etc.) in relation to their cross-border transactions.

As the decision applies with retroactive effect from 1 July 2016, companies can already start implementing the procedure to establish compliant destination documents.

## **Czech Republic**

### **Activities funded by statutory levy outside scope of VAT**

The Court of Justice of the European Union has delivered its judgment in the case of *Český Rozhlas*, the Czech public broadcasting body, about the VAT treatment of a statutory levy that largely funded the broadcasting it provided.

The judgment agreed with the Advocate General's opinion in the case, and confirmed that the statutory charges at the heart of the case are not consideration for supplies of broadcast services by Český Rozhlas, and hence are outside the scope of VAT.

Unlike the Advocate General, however, the CJEU did not comment on the impact of this on the input VAT that Český Rozhlas sought to reclaim. It will be for the Nejvyšší správní soud (the Czech Supreme Administrative Court) to work out the effect of the CJEU's confirmation that the levy is not subject to VAT. It seems probable that it will follow the Advocate General's suggestion that the fact that the statutory levy, and hence the broadcasting funded by it, is outside the scope of VAT means that input VAT on relevant costs is not recoverable. The Czech tax authorities have already published their opinion, which is in line with the Advocate General's approach.

## Finland

### **VAT treatment of 'social welfare services'**

On 28 June 2016, the Finnish Supreme Administrative Court (SAC) issued a decision in relation to social welfare services.

Company A participated in competitive biddings and, if successful, was awarded an agreement to operate a nursing home maintained by a municipality. At the time when it received the agreement to the new nursing home, Company A did not have a license granted by the National Supervisory Authority for Welfare and Health to operate this specific operational unit.

During the time the license was pending, the municipality and Company A agreed that the municipality would operate the nursing home until the permission was granted to Company A. Company A provided employees to the municipality based on a contract, which was signed for the duration of the license approval process.

The question was whether Company A was liable to account for VAT for the leasing of personnel to the municipality.

The SAC considered that the provision of employees is not a social welfare service as intended in the Finnish VAT Act and VAT Directive. Thus, Company A was liable to account for VAT on the services concerning the leasing of personnel provided to the municipality.

### **Official guidance in relation to VAT treatment of investment funds**

On 20 June 2016, the Finnish Tax Administration published an official guidance concerning the VAT treatment of investment funds in Finland (guidance no. A109/200/2015). The guidance includes information regarding funds that can be deemed special investment funds for VAT purposes and services that can be deemed management of special investment funds on the basis of both the Finnish VAT practice and Court of Justice of the European Union rulings.

## Germany

### **VAT treatment of hotel parking facilities**

The reduced VAT rate (7 %) applies to the rent of rooms for short-term stays. The reduced VAT rate applies to hotel accommodation and ancillary services, but does not apply to services that are not closely related to the rent of the rooms, even if these services are charged in a total fee together with the rental; such services must be separated out, and are subject to the standard VAT rate.

In a decision of 1 March 2016 (XI R 11/14), the Federal Fiscal Court decided that the provision of parking facilities is not closely connected to hotel accommodation.

The Federal Fiscal Court argues that parking facilities are not mandatory for the hotel stay, but just an additional option for hotel guests to park their vehicles.

Consequently, the standard VAT rate (19%) should apply for these services. Even if the use of the parking facilities is not agreed separately, the regular VAT rate would apply.

In the case at hand, a certain portion of the total hotel price needed to be allocated to the parking facilities and the standard VAT rate applied.

### **'Rounding up' not required in partial exemption special methods**

The Court of Justice of the European Union has gone straight to judgment in the German case of *Kreissparkasse Wiedenbrück*, about whether EU law required partial exemption recovery rates to be rounded up to a whole percentage point.

It decided that where EU Member States had allowed or required taxpayers to use a sectorized or similar partial exemption method (as opposed to a simple, turnover-based apportionment of input tax incurred), EU law did not require rounding up. The CJEU took the view that allowing rounding would circumvent (at least in part) the objective of adopting what might be termed more sophisticated partial exemption methods – achieving a more accurate allocation of input tax between taxable and non-taxable activities.

It did confirm, however, that where rounding up was allowed when the initial input tax deduction was determined, it should also be applied for any adjustments (e.g. capital goods scheme adjustments).

## **Italy**

### **Free web application for e-invoices**

The tax authorities have published on their website the draft version of the technical instructions for the use of the 'Interchange System' (the on-line platform that is already active for e-invoicing to Public Administrations); press release dated 1 July 2016. These instructions (which substantially mirror the previous instructions that already apply to e-invoicing to Public Administrations) will be available for a test period (from June to October 2016, approximately), aimed at improving the use of the Interchange System. As already announced, the 'optional' use of the Interchange System by businesses will be in force from 1 January 2017.

During the test period, a free web application will be also available for the generation, transmission and storage of e-invoices issued by VAT taxpayers to businesses (B2B transactions) and Public Administrations. In order to use this web application (which is already available online), a preliminary registration on the official website of the tax authorities will be necessary (password, log-in, email account etc.).

This web application, which will soon also be available for smartphone and tablets, is aimed at simplifying the relationship between taxpayers and the tax authorities due to the dematerialization of the invoicing cycle and the e-storage of e-invoices issued and received.

### **Supreme Court decision on primacy of Community law**

In decision n° 11440 dated 1 June 2016, the Supreme Court has ruled that the Italian law provision laying down the principle of *res judicata* does not apply automatically in the field of VAT, where this principle is in contrast with the prevention of the abuse of rights.

*Res judicata*, literally 'a matter judged', is the principle adopted by the Italian Civil Code according to which the final judgment is no longer subject to appeal and the litigant parties are barred from raising the same issue in front of the courts.

These conclusions are fully in line with the Court of Justice of the European Union's principles, as stated in the ECJ case *Fallimento Olimpiclub Srl*, according to which Community law precludes the application of the provision of a national law laying down the principle of *res judicata* to the extent that it would prevent the national court from taking into consideration the rules of Community law concerning abusive practice in the field of VAT.

### **Advocate General opinion on VAT input tax recovery**

After the request for a preliminary ruling from the Regional Tax Court (during the dispute between Mercedes Benz Italia SpA and the tax authorities), the Advocate General of the European Court has released his opinion on the specific question referred (*Mercedes Benz Italia SpA*). The question relates to the calculation of VAT input tax recovery where the taxpayer is making both VAT taxable and exempt supplies.

Briefly, the referring Tax Court has asked the Court of Justice of the European Union whether, for the purposes of exercising the right of deduction, some specific Italian provisions should be considered as incompatible with an interpretation of Articles 168, 173, 174 and 175 of the Principal VAT Directive, which is guided by the principles of proportionality, effectiveness and neutrality, as set out in Community law.

The Advocate General has concluded that these Italian provisions, as well as the connected practice of the Italian tax authorities, are incompatible with the above EU principles of proportionality, effectiveness and neutrality, since they require reference to the composition of a trader's turnover only, without applying a method of calculation based on both the composition and the actual destination of the acquisitions and that objectively reflects the actual share of the expenditure attributable to each of the taxed and untaxed activities engaged in by the taxpayer.

## **Guidance on release for free circulation of LPG introduced into tax warehouses**

On 17 June 2016, the Customs and Monopoly Agency issued Circular Letter No 16/D, aimed to clarify the assessment procedures applicable to release for free circulation of LPG transported on ship, to be introduced into Italian tax warehouses.

## **New definition of 'exporter' and supplies of goods ex works to be exported**

In Note No 70662 RU of 7 July 2016, the Central Department of Italian Customs provided new clarifications on the definition of 'exporter' introduced by the Union Customs Code (UCC), replacing the previous clarification (Circular Letter n. 8/D dated 19 April 2016).

In particular, taking into account the European Commission guidelines on the matter, Customs has recognized that, during a transitional period, currently anticipated as until 1 March 2019, non-EU suppliers exporting goods from the EU can be shown in box 2 'Consignor/Exporter' of the export declaration, by appointing an EU indirect customs representative. However, they have pointed out that in this case:

- The non-EU supplier is deemed to be the 'consignor' (i.e. to be shown in said box 2);
- The indirect customs representative is deemed to be the 'exporter' (i.e. to be shown in box 14 'Declarant/Representative').

Based on the above, it is advisable to

- Review the proxies which are in place with the Italian customs representative in order to check if the relevant proxy is in compliance with the new circular letter;
- Check the approach applied by local Customs in light of the new clarifications, mainly to check if the new qualification of the non-EU supplier as a consignor (rather than exporter) may have an impact on the procedure applied by the local Customs for the issuance/submission of the EUR 1 certificate and other export document.

Furthermore, in the new clarifications, Italian Customs has included instructions on the export formalities for supplies of goods to be exported which are delivered ex works in Italy.

## **Netherlands**

### **Input VAT recoverable when sales are made at less than cost price**

The Court of Justice of the European Union has gone straight to judgment in the case of *Gemeente Woerden*, about recovery of input VAT by a local authority which sold a pair of buildings for about 10% of their cost to a foundation that made parts of them available for use free of charge.



The tax authorities treated the transaction as equivalent to a VAT exempt lease and imposed a self-supply charge (in effect, disallowing the local authority's input tax recovery). The CJEU decided that the use made of the building by the (unconnected) purchaser has no effect on the VAT position of the local authority and that, notwithstanding the fact that the buildings were sold for less than the cost of acquiring them, the authority made a taxable supply of them and was entitled to reclaim all the input VAT it incurred on them.

## Norway

### **New VAT form from 2017**

With effect from 1 January 2017, the VAT form alminnelig omsetningsoppgave will be replaced by skattemelding for merverdiavgift – alminnelig næring.

The new VAT return will consist of 19 boxes instead of the current 11 boxes. Some of the boxes are new, others are breakdowns of, or alterations of, old boxes.

As a main change, import VAT will be reported in the new VAT return, as it will be subject to the reverse charge mechanism. Any deductible import VAT will also be reported in the same VAT return, implying that the import VAT will be reported as payable and deductible at the same time.

For companies to report correct numbers in the new VAT return, accounting systems need to be upgraded and new VAT codes must be implemented. The new VAT codes are a part of the tax authorities inducting standardized format for reporting of accounting documents 'Standard Audit File – Tax' based on recommendations from OECD. It is recommended that the new VAT codes are implemented by 1 January 2017.

Transactions dated from 1 January 2017 are to be reported in the new VAT form. Transactions dated in 2016 are to be reported in the present version.

## Poland

### **Credit card payment may result in cash register reporting obligation**

According to Polish VAT Law, as a rule, supplies and services provided to natural persons not performing business activities are to be registered via a cash register. However, a number of exemptions from this rule are provided, one of which is transactions that are fully settled via bank or postal transfer (provided that it is possible to allocate particular payments to their corresponding transactions).

Currently, for the tax authorities it has become an issue whether payments made by credit card should be treated as bank transfers or cash payment. In particular, despite unofficial information received from the Ministry of Finance confirming that, due to its characteristics, credit card payments shall be treated as equal to bank

transfers, there have been a number of recent tax rulings that such transactions should be treated as cash payments, and therefore they trigger the obligation to document them with a cash register.

Bearing in mind the above, for transactions with natural persons not performing business activities, which are settled with credit cards and not documented with a cash register, there is a risk that the tax authorities may challenge such approach.

### **General Power of Attorney**

New provisions concerning general PoAs came into force as of 1 July 2016. General authorization will allow the proxy to act on behalf of the taxpayer in all tax-related matters. The PoA needs to be submitted on a specific format via the tax portal (which would require having an electronic signature or EPUAP access).

## **Russia**

### **Development of new forms by Federal Tax Service for electronically supplied services**

Following the introduction of the rules for VAT assessment on services provided electronically by foreign companies, the Russian Federal Tax Service developed draft orders that would approve the forms required for the implementation of the rules, including:

- The special form of VAT return on rendering e-services by foreign companies;
- The application form for the tax registration of foreign companies rendering electronic services to individuals on the territory of the Russian Federation (item 4.6, Article 83 of the Russian Tax Code);
- The notification form requiring that foreign companies providing services electronically submit a VAT return (item 31, Article 88 of the Russian Tax Code).

The draft forms have been published for discussion purposes.

### **Amendment to list of technological equipment not subject to VAT on import**

The Russian Federation Government Resolution No. 630 of 5 July 2016 amends the list of technological equipment (including components and spare parts) without an analogue manufactured in the Russian Federation, and the import of which onto the territory of the Russian Federation is not subject to VAT. In particular, certain turning and gear grinding machines (headings 8458, 8459, 8460 and 8461) and a type of balancing stand (heading 9031) are introduced into the list.

This Resolution came into effect on 15 July 2016.

### **Amendment to conditions for VAT exemption for import of raw materials and components for medical goods**

It is reported that the President of Russia signed Federal Law No. 225-FZ of 30 June 2016 'On introduction of changes to Part Two of the Russian Tax Code' according to which the import of raw materials and components for medical goods will be exempt from VAT only provided that their analogues are not produced in Russia. To benefit from the VAT exemption, the importer should provide to the customs authorities (the tax authorities in the case of import from the countries of the Eurasian Economic Union) the document confirming the purpose of import of these raw materials and components as well as the absence of their analogues produced in Russia.

The amendments came into force on 1 August 2016.

### **VAT exemption for import and sale of livestock breeding goods**

It is reported that the President of Russia signed Federal Law No. 187-FZ of 23 June 2016 'On introduction of changes to Part Two of the Russian Tax Code' according to which import and sale in the territory of Russia of breeding cattle, pigs, sheep, goats, horses, poultry, eggs, as well as semen and embryos obtained from them, is exempt from VAT. The exemption is provided until 31 December 2020, provided the taxpayer has the breeding certificate issued in accordance with the Russian Federal Law 'On livestock breeding'.

The amendments will come into force on 1 October 2016.

### **Supreme Court ruling on reduction of VAT base for rebates for food goods**

The Supreme Court of the Russian Federation has resolved the case of *Danone Russia JSC* in favor of the taxpayer. The case concerned the deduction of volume rebates provided in respect of food goods from the VAT tax base.

The tax authorities disputed the deduction of a volume rebate provided for food purchases from the VAT tax base on the basis of Item 6, Article 9 of Federal Law No. 381-FZ of 28 December 2009 'On the Regulatory Framework for Trading Activities in the Russian Federation,' which stipulates that no remuneration based on the purchasing of a certain volume of food products shall be taken into account when determining food prices.

The lower courts affirmed the tax authorities' claims and ruled that in the event a food supplier pays a volume-based bonus, such bonuses shall not affect the value of the previously supplied food products, irrespective of the contractual terms and conditions; therefore, rebates provided in a form that changes the price of previously shipped goods are not acceptable in the case of food products.

The Supreme Court of the Russian Federation reversed the judgment of the lower courts and ruled in favor of the taxpayer.

The ruling on the referral of the case to the Judicial Chamber of the Supreme Court of the Russian Federation stated that Federal Law No. 381-FZ of 28 December 2009 'On the Regulatory Framework for Trading Activities in the Russian Federation' has an independent scope of regulation separate from the law governing taxes and duties and therefore shall not regulate fiscal relations as stipulated by Item 7, Article 1 and Items 1 and 2, Article 6 of the Russian Tax Code.

### **Extension of prohibition of import of certain types of foods into Russia**

Since August 2014, certain foods have been prohibited for import from the European Union, the USA, Canada, Australia, Norway, Ukraine, Albania, Montenegro, Iceland and Liechtenstein. The Russian President Decree of 29 June 2016 No. 305 and the Russian Government Resolution of 30 June 2016 No. 608 extend the said prohibition on the import of certain types of foods into Russia until 31 December 2017.

The Decree came into effect on 29 June 2016 and the Resolution came into effect on 4 July 2016.

## **South Africa**

### **Proposed tax on sugar-sweetened beverages**

The Minister of Finance of South Africa introduced plans for a tax on sugar-sweetened beverages (SSBs) aimed at reducing consumption of SSBs, which contribute to obesity and a host of non-communicable diseases.

The South African government is planning to implement the tax from 1 April 2017.

The National Treasury has published a policy paper on the proposed tax and invited comments on the document. The three options being considered to levy the tax are:

- Flat levy on all SSBs;
- Levy based on absolute sugar content;
- Threshold approach.

## **Spain**

### **Electronic filing for large taxpayers**

As from 1 July 2016, the second final clause of Order HAP/841/2016 is effective, by which large taxpayers (i.e. those entities filing monthly VAT returns because their turnover exceeded EUR 6 million last year) are required to submit electronically all documents related to tax matters (e.g. tax returns, tax refund requests, written statements in attention to official notifications, etc.) to the tax authorities. For non-compliance, a fixed penalty amounting to EUR 250 will be imposed.

## United Kingdom

### **VAT and the transfer of a going concern**

The tax authorities (HMRC) have published a [Brief](#) about transfers of a business as a going concern (TOGCs) to and from a VAT group, and TOGCs to a 'non-established taxable person' (i.e. a person who is not normally resident in the UK, who does not have a UK establishment and, in the case of a company, is not incorporated in the UK).

This Brief sets out HMRC's position following the judgment of the Upper Tribunal in the case of *Intelligent Managed Services Limited*, which concerned the transfer of a business into a VAT group. It also clarifies the situation where a business is transferred to a person without an establishment in the UK.

---

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

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

Atentamente,  
Deloitte Abogados

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

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

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