

The Deloitte logo is positioned at the top left of the page. It consists of the word "Deloitte" in a bold, blue, sans-serif font, followed by a small green dot.

Abril 2016

Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



Índice de contenido

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de marzo de 2016. Asunto C-40/15 (Aspiro).
2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 8 de marzo de 2016. Nº de recurso 876/2014.
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 8 de marzo de 2016. Nº de recurso 2257/2014.
4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 17 de marzo de 2016. Nº de recurso 2501/2014.
5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 15 enero de 2016. Nº de recurso 117/2014.
6. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 29 de diciembre de 2015. Nº de recurso 533/2014.
7. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 22 de diciembre de 2015. Nº de recurso 591/2013.
8. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 22 de diciembre de 2015. Nº de recurso 698/2015.
9. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Resolución nº 214/2016, de 12 de febrero de 2016.

II. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 230/2013, de 17 de marzo de 2016.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0362-16, de 2 de febrero de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0398-16, de 1 de febrero de 2016.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0431-16, de 3 de febrero de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0436-16, de 4 de febrero de 2016.

6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0486-16 de 8 de febrero de 2016.**
7. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0520-16, de 9 de febrero de 2016.**
8. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0619-16, de 15 de febrero de 2016.**
9. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0654-16, de 17 de febrero de 2016.**
10. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0658-16, de 17 de febrero de 2016.**
11. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0711-16, de 23 de febrero de 2016.**
12. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0717-16, de 23 de febrero de 2016.**
13. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V0744-16, de 25 de febrero de 2016.**

III. Country Summaries

Asia Pacific

China

Seven bulletins have been issued on the implementation of the VAT Reform following the release of Circular 36.

A new mechanism for import taxes has been introduced to encourage cross border e-commerce.

China Customs has opened the Electronic Data Interface for the QuickPass system.

India

The Union Budget for 2016 has been delivered.

There has been an increase in the VAT rates in the States of Maharashtra and Chhattisgarh.

Entry tax will be levied in Gujarat on inter-State e-commerce transactions.

Amendments were introduced to the Point of Taxation Rules, 2011 to determine the point of taxation for a person liable to pay service tax under the reverse charge where there is change in the liability or extent of liability.

Bundled support services provided to an overseas client were not considered to be an intermediary service, and therefore not subject to service tax.

It has been held that service tax did not apply to the non-exclusive transfer of the right to use goods.

With the intention of facilitating trade, the Central Board of Excise and Customs has developed the 'Integrated Declaration' under which all information required for import clearance by the concerned government agencies has been incorporated into the electronic format of the Bill of Entry.

New Zealand

Non-resident suppliers of cross-border intangibles and services will need to charge GST from 1 October 2016.

EMEA

European Union

The European Commission has published its Action Plan on VAT.

Belgium

There have been changes to the application of the VAT distance sales rules.

Incorporated directors will be obliged to charge VAT on their fees as from 1 June 2016. A draft law has been introduced to change the VAT rules for cost sharing associations from 1 July 2016.

Denmark

The VAT authorities have published a draft binding instruction regarding the distance selling rules.

The National Tax Board has confirmed that the supply and purchase of bitcoins in return for regular currency is exempt from Danish VAT.

The VAT authorities have published a ruling regarding VAT exemption for repair services provided to vessels.

Finland

The Supreme Administrative Court has published four rulings regarding the VAT treatment of parking services.

The Tax Administration has published updated guidance on the right to deduct VAT.

France

There has been a case regarding the VAT treatment of the recharge of an insurance policy taken out by a group parent company.

There has been a case regarding a request for refund of French VAT reported in US dollars on invoices.

Italy

The Director of the Italian Tax Authorities has issued two Acts regarding the completion and e-submission of the new forms for 'Black Lists' and 'Spesometro'.

The Ministry of Economy and Finance has published the data related to VAT revenues accrued in the first two months of 2016.

The Customs and Monopoly Agency have provided Notes on pre-clearing and certain excise duties, and updated e-customs declarations taking into account the application of the Union Customs Code on 1 May.

Netherlands

The Supreme Court has ruled on the VAT recovery of pension fund costs in the *PPG* case.

Poland

The CJEU has ruled that outsourced insurance claims handling is not VAT exempt.

A general binding ruling has been issued on the taxpoint for construction services.

Portugal

Following the approval of the State Budget Law for 2016, the Portuguese tax authorities have published a Circular Letter which includes guidance/ clarifications with regards to the VAT and excise duty changes.

Russia

A Draft Law stipulates exemption from VAT of operations on the supply of secondary aluminum and its alloys.

A Draft Law stipulates the conditions of exemption from VAT on the import of the raw materials and components for the production of medical goods.

There has been a decision of the Russian Supreme Court on the inclusion of royalties in the customs value of imported goods.

Changes have been introduced to the procedure for levying excise duty.

There have been changes to the completion of the free customs zone customs procedure on the territory of the Special Economic Zone in the Kaliningrad region.

The Ministry of Economic Development is working on a Draft Law on technological plain.

The Plan of Action for the Russian Government aimed at ensuring the stable social and economic development of Russia in 2016 has been approved.

A revised Moscow Investment Strategy 2025 has been published.

Spain

There has been a case regarding the deductibility of input VAT incurred by a company engaged in the promotion and advertising of the City of Madrid.

United Kingdom

The tax authorities have published the new scale rates to be applied to determine the VAT to be accounted for by businesses that provide fuel for private use by staff.

Eurasian Economic Union

Eurasian Economic Union

Anti-dumping duty has been introduced on certain hot-rolled iron rods from Ukraine.

There has been a decrease in the rates of import customs duties on certain goods.

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de marzo de 2016. Asunto C-40/15, Aspiro SA.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 135, apartado 1, letra a) — Exención en materia de seguro — Concepto de operaciones de “seguro” y de “prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros” — Servicios de tramitación y liquidación de siniestros prestados en nombre y por cuenta de un asegurador

Aspiro SA, sociedad con domicilio social en Varsovia y sujeto pasivo del IVA, presta, en virtud de un contrato celebrado con una empresa de seguros, todos los servicios relacionados con la tramitación y liquidación de siniestros en nombre y por cuenta de dicha empresa, obteniendo una remuneración a tanto alzado en función del tipo de siniestro de que se trate.

Se precisa por el órgano jurisdiccional remitente que Aspiro SA no es ni una empresa de seguros, ni un corredor de seguros, ni un agente de seguros y en particular, no es responsable frente a los asegurados.

En el marco de dicho contrato, la entidad lleva a cabo 18 operaciones, de las cuales algunas son delegadas a un subcontratista externo. Entre dichas operaciones destacan la recepción de partes de siniestro, la tramitación material de los expedientes de siniestro, el estudio de la documentación reunida, adopción de decisiones materiales, entre otras.

En base a lo anterior, se plantea al Tribunal si la actividad de tramitación y liquidación de siniestros, han de considerarse como «operaciones de seguro», o si puede considerarse que se trata de «prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros», todo ello en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

En primer lugar, y en lo que atañe a la naturaleza de las «operaciones de seguro», el TJUE señala que las mismas se caracterizan, de forma generalmente admitida, por el hecho de que el asegurador se obliga, mediante el pago previo de una prima, a proporcionar al asegurado, en caso de materialización del riesgo cubierto, la prestación convenida en el momento de la celebración del contrato.

En este sentido, el Tribunal señala que, en el caso de autos, un prestador de servicios como Aspiro SA no se ha comprometido personalmente con el asegurado a garantizar la cobertura del riesgo y no mantiene con éste ninguna relación contractual.

Por consiguiente, si bien de la descripción facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el servicio de tramitación y liquidación de siniestros controvertido en el litigio principal es un elemento esencial de la operación de seguro en la medida en que incluye, en particular, la determinación de la responsabilidad y del importe del daño, así como la decisión de abonar o de denegar la indemnización al asegurado, procede declarar no obstante que dicho servicio, que además se presta al asegurador, no constituye una operación de seguro en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

Respecto a la posibilidad de si las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal constituyen «prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por corredores y agentes de seguros» y pueden por ello, acogerse a la exención, el Tribunal en primer lugar señala que el hecho de que la entidad no tenga la condición de corredor o agente de seguro, tal y como señala el órgano jurisdiccional remitente, no es determinante para la aplicación de dicha exención.

No obstante, el TJUE considera, de cara a gozar de la exención, que la actividad en sí debe guardar relación con la propia naturaleza de la profesión de corredor o de agente de seguros, que consiste en buscar clientes y ponerlos en contacto con el asegurador a fin de celebrar contratos de seguro.

En virtud de lo anterior, responde de forma negativa el Tribunal, señalando que la actividad consistente en tramitar y liquidar siniestros en nombre y por cuenta de un asegurador, como la controvertida en el litigio principal, no está relacionada en modo alguno con buscar clientes y ponerlos en relación con el asegurador a fin de celebrar contratos de seguro, por lo que tal actividad no entra dentro de las prestaciones de servicios «efectuadas por corredores y agentes de seguros», en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

2. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 8 de marzo de 2016. N° recurso 876/2014

Deducibilidad del IVA soportado en materia de investigación básica por parte de una universidad – Sectores diferenciados de actividad

La Universidad de Santiago de Compostela solicitó a la AEAT la rectificación de su autoliquidación del IVA correspondiente al ejercicio 2005 al considerar que tenía derecho a la deducción del 100% de las cuotas del IVA soportado en las actividades de investigación básica (y el consiguiente derecho a la devolución del saldo resultante a su favor), en lugar del porcentaje de la prorrata general del 6% que tan solo se había deducido.

En el procedimiento, no se discute que la actividad principal desarrollada por la Universidad consistía en la enseñanza y educación superior, actividad sujeta y exenta del IVA (en virtud del artículo 20.uno.9º de la Ley del IVA) y, junto a ella, también realizaba la actividad de investigación básica, sujeta y no exenta al IVA.

Llegado este asunto a instancia del Tribunal Supremo, éste falla a favor de la Universidad de Santiago (confirmando la sentencia de la Audiencia Nacional) y lo hace sustentando su decisión en los argumentos expuestos en su reciente sentencia de 16 de febrero de 2016 (nº de recurso 1615/2014) entendiendo que el problema ahora planteado es sustancialmente idéntico al que se dilucidó en dicha sentencia.

Para ello, el Alto Tribunal reproduce de manera íntegra el Fundamento de Derecho Tercero de dicha sentencia en cuanto a la determinación del porcentaje de deducción a aplicar respecto al IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación básica.

En dicho Fundamento, cabe recordar que el Tribunal expuso que no estamos ante una cuestión fáctica (esto es, de determinar qué bienes y servicios se destinan a una u otra actividad o común a ambas), sino ante una cuestión jurídica en la que el debate ha de centrarse en la naturaleza de la referida investigación básica y de los distintos servicios prestados por la universidad, no pudiendo establecerse ni presumirse, de manera automática, una vinculación entre la misma y la enseñanza, tal y como parece que habría considerado la AEAT.

3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 8 de marzo de 2016. Nº recurso 2257/2014

Deducibilidad del IVA soportado por una sociedad mercantil cuya actividad consiste en la promoción de la Comunidad de Madrid — Condición de empresario o profesional — Supuesto de no sujeción para las prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas

Una sociedad anónima, cuyo socio único es el Instituto Madrileño de Desarrollo, se dedica a la actividad de alquiler de locales, así como a efectuar actividades de promoción y desarrollo internacional de la Comunidad de Madrid a fin de mejorar la percepción y valoración de la Comunidad Autónoma y atraer inversión extranjera.

Pues bien, la AEAT denegó la mayor parte de la devolución del IVA solicitado por esta entidad, al considerar que el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios empleados por ésta en la realización de la actividad de promoción de Madrid no era deducible ya que la misma carecía de la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto.

Al objeto de determinar si dicha actividad de promoción está sujeta al IVA, el Alto Tribunal se plantea dos cuestiones: por un lado, si la entidad mercantil tiene la consideración de empresario o profesional en los términos del artículo 5 de la Ley del IVA y las actividades que realiza no se incluyen entre las recogidas por el artículo 7.8 de la misma Ley y, por otro lado, si dicha actividad de promoción está incluida en el ámbito del artículo 4.1 de la Ley del IVA.

Tras analizar los preceptos mencionados, el Tribunal Supremo concluye que estamos ante un empresario cuya actividad de promoción resulta sujeta al IVA y cuya naturaleza económica no puede cuestionarse incluso con la abstracción de los fines y resultados perseguidos.

En este sentido, el Tribunal Supremo hace mención expresa a la sentencia del TJUE de fecha 29 de octubre de 2015, Asunto C-174/14 (Saudaçor) cuyo supuesto de hecho consistía en que una sociedad anónima asumía la obligación de crear un servicio nacional de salud universal que debía financiarse esencialmente con recursos públicos.

4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 17 de marzo de 2016. Nº recurso 2501/2014

Deducciones — Caducidad del derecho a la deducción y a solicitar la compensación del IVA soportado — Efecto de la cosa juzgada

En el ejercicio 2004, una compañía solicitó la devolución del IVA soportado en dicho ejercicio tanto a la Administración Tributaria Foral como a la de territorio común, en función del volumen de operaciones, pues entendió que como consecuencia de un procedimiento de fusión empresarial había superado el volumen de operaciones en más de seis millones de euros.

Sin embargo, la AEAT consideró que dicho volumen no se había superado y que, por tanto, la compañía debería haber solicitado la devolución de forma íntegra ante la Administración Foral, denegándole la devolución.

Posteriormente, el TEAC desestimó la reclamación económica-administrativa presentada por la compañía con el argumento de que ésta no había presentado prueba que acreditara la veracidad de sus autoliquidaciones. La decisión del TEAC fue confirmada por la Audiencia Nacional en 2008.

Una vez que la Audiencia Nacional confirmó que no procedía la devolución solicitada ante la Administración Tributaria Central, la compañía decidió incluir tales cuotas del IVA soportado como mayor IVA deducible en su autoliquidación individual del Impuesto (modelo 322) del periodo correspondiente del ejercicio 2008 y solicitó la compensación de las mismas.

Más tarde, como consecuencia de un nuevo procedimiento de comprobación, la Administración Tributaria, en primer lugar y el TEAC, con posterioridad, denegaron la compensación de tales cuotas del IVA al entender que la compañía pretendía compensar un saldo que en su día ya solicitó a devolver, considerando, primero, que si ésta optó en el año 2004 por la devolución, no cabía en ningún caso que, en el año 2008, optase por la compensación de tales cuotas (en virtud de lo dispuesto por el artículo 99.Cinco de la Ley del IVA); y, segundo, que las liquidaciones giradas por la Administración Tributaria en el año 2004 habían adquirido fuerza de cosa juzgada, resultando imposible que ahora pudiera discutirse de nuevo sobre ellas.

Pese a que la Audiencia Nacional estimó el recurso planteado por la compañía, el Tribunal Supremo finalmente aboga por estimar los argumentos esbozados en instancias previas. Esto es, el Alto Tribunal considera que, en virtud de la sentencia firme pronunciada por la Audiencia Nacional en 2008 de la que no resultó cuota a devolver, posteriormente, tampoco existe la posibilidad de solicitar cuota alguna a compensar (infringiendo por ello el artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

Además, el propio Tribunal señala que, para el caso de autos, no resulta de aplicación su jurisprudencia (véase la sentencia de 29 de noviembre de 2012 de casación para la unificación de doctrina) por la que había resuelto que, teniendo en cuenta el principio de neutralidad, una vez caducado el derecho a deducir mediante compensación en las autoliquidaciones, el sujeto pasivo tenía derecho a obtener la devolución del remanente a su favor dentro del plazo de prescripción del Impuesto. Sin embargo, en el caso de autos, el Tribunal recalca que ocurre al revés: la compañía pidió la devolución en el ejercicio 2004 y en 2008 se interesó por la compensación mediante la deducción de las cuotas.

Esta circunstancia contraviene lo dispuesto por el artículo 99.Cinco de la Ley del IVA. Por tanto, el Tribunal corrobora que no existe la posibilidad, tras reclamar la devolución del Impuesto, de que se efectúe su compensación en las autoliquidaciones posteriores.

Debe resaltarse que existe un voto particular que discrepa de la decisión mayoritaria al considerar que la misma produce un doble efecto pernicioso: el empobrecimiento para la compañía con el correlativo enriquecimiento injusto del Estado y la ruptura del principio de neutralidad del Impuesto.

5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 15 enero de 2016. N° de Recurso 117/2014

Infracción tributaria “dejar de ingresar” e “incorrecta repercusión” — Obligación del sujeto pasivo de repercutir IVA — Entrega de bienes inmuebles tras demolición del edificio

En el supuesto de hecho, la actora presentó recurso contra la resolución de 7 de noviembre de 2013, del Tribunal Económico Administrativo Central ante la desestimación de las reclamaciones económico administrativas, sobre el IVA no repercutido y dejado de ingresar por la venta de un inmueble al “Colegio de Economistas de Cataluña”.

En relación con los importes dejados de ingresar y la repercusión no satisfecha del IVA, según se recoge del acuerdo sancionador, el obligado tributario es un sujeto pasivo del IVA, por lo que debe repercutir, declarar e ingresar el Impuesto correspondiente en los periodos comprobados. Dicha repercusión del Impuesto no se llevó a cabo en la venta del inmueble al Colegio de Economistas.

La actora alega en el presente recurso que el Colegio de Economistas de Cataluña fue el destinatario de la operación, y que éste fue quien indujo a la actora a no repercutir IVA. En este sentido, alega que no existe culpabilidad en su conducta porque actuó siguiendo el criterio que le estaba otorgando el Colegio de Economistas de Cataluña, debido a que fue este último el que redactó el contrato y porque la Generalitat de Cataluña no formuló ninguna objeción cuando recibió de dicha venta la liquidación del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Manifiesta la actora que en la escritura pública de compraventa que se le otorgó, la finca tenía consideración de solar al haberse demolido previamente la anterior edificación, y consideraba el Colegio de Economistas que estaba sujeta y exenta al IVA y, por ende, debía tributar por el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La Audiencia rechaza de facto la doctrina establecida que alega la actora del Tribunal Supremo, en relación con el principio de confianza legítima al señalar la sentencia de 14 de abril de 2002, la cual comporta que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones.

Por otra parte, el precepto en virtud del cual analizan la operación de venta analizada consideraban sujeta al IVA no admite duda en cuanto a la interpretación razonable, por lo que concluye que el artículo 20.Uno.22.párrafo 6º de la Ley del IVA indica con claridad que la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones no se extiende a las entregas de edificaciones posteriores que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional desestima el recurso, comunicando que esas cuotas de IVA se debían haber repercutido sobre la venta del inmueble.

6. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 29 de diciembre de 2015. Nº de Recurso 533/2014

Presentación de autoliquidaciones de IVA mediante “pantallazos” con escrito de solicitud de ampliación de pago — Presentación extemporánea — Doctrina de los actos propios

En el supuesto de hecho, ante la imposibilidad de la actora de presentar la autoliquidaciones del IVA de mayo de 2011 en plazo por no disponer del código NRC preceptivo, la actora presentó el día 20 de junio de 2011 en forma de “pantallazos” la autoliquidación del IVA (modelo 303), con un resultado a ingresar de 15.533.972,33 euros, adjuntado telemáticamente, complementado con una solicitud de aplazamiento de pago a través de la página web de la Administración.

En este sentido, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes contribuyentes, liquidó la presentación con un recargo del 5% por presentación extemporánea. La actora alega que el 20 de Junio de 2011, había solicitado a la entidad bancaria el NRC, y no lo obtuvo hasta el día siguiente, aunque presentó el 20 de junio “pantallazos” de las presentaciones y alego fuerza mayor por motivos no imputables al sujeto pasivo. Del mismo modo, también alega la parte actora que la Administración validó un supuesto idéntico en el que la Administración permitió el envío de “pantallazos” de una autoliquidación de IVA (modelo 303) como precedente administrativo, sin liquidar un recargo del 5% por presentación extemporánea.

La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes contribuyentes y el Tribunal Económico Administrativo Central, declaró que no existe deuda que se pueda aplazar debido a que no ha nacido la obligación de pago por no estar validada en la página web de la Administración la declaración de autoliquidación de IVA (modelo 303).

En síntesis la actora alega contra la Audiencia Nacional, alegando que la presentación se realizó por medio telemático y en el plazo previsto a tal efecto, por lo que no cabe aplicar ningún recargo. En este sentido, en el caso de confirmarse el recargo, solicita se tenga en cuenta el principio de proporcionalidad por ser un

suceso de fuerza mayor como es el caso de no obtener el código NRC preceptivo para la presentación telemática en plazo. En último lugar alega la vulneración de la doctrina de actos propios y el derecho de igualdad frente a la Agencia Tributaria, debido a que se produjo un suceso similar en una de las entidades del grupo en periodos anteriores, en el que no se imputo recargo alguno.

La Audiencia Nacional, en primer lugar, menciona que existe doctrina general declarada al respecto, en concreto la sentencia del Tribunal Constitucional recurso número 62/1987 de 20 de mayo, sobre la identidad de trato. En el supuesto que alega la recurrente se da la misma situación con un supuesto casi idéntico, con una entidad del grupo en un periodo anterior, por lo que, ante un precedente administrativo idéntico se debe considerar el mismo resultado, en el caso de que no sea así, se requiere la debida motivación al respecto sobre el cambio de criterio o que este hubiera sido ilegalmente aplicado por la Administración, en el supuesto planteado no se da ningún de los supuestos anteriores.

El Tribunal, concluye estimando el recurso, debido a que la decisión de considerar extemporánea la presentación no está debidamente motivada por la Administración en relación con el artículo 54.1.c) de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre.

7. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 22 de diciembre de 2015. Nº de Recurso 591/2013

Relación del orden penal con la administración tributaria — Consecuencias de sentencia firme y actuación administrativa sobre inspección y liquidaciones practicadas por su arbitrio

En el supuesto de hecho, la actora presentó recurso contra la desestimación presunta de las reclamaciones económicas administrativas interpuestas con fecha 11 de octubre de 2012 y 11 de julio de 2013 ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) contra el acuerdo de liquidación y contra el acuerdo de imposición de sanción.

Según la desestimación presunta del TEAC, sobre el recurso presentado por el acta de inspección que se basaba en que la mercantil recurrente ha participado en una trama organizada de fraude en el IVA según una sentencia en firme de la Jurisdicción Penal y, la cual, se había deducido las cuotas de IVA soportado por un importe total de 2.591.448,41 euros más la sanción de 632.439,84 euros que se proponía por las deducciones que se habían obtenido indebidamente.

La Audiencia Nacional, en relación con la cuestión de fondo que se plantea le corresponde analizar cuál es la incidencia y vinculación que tiene la Administración Tributaria con una sentencia firme absolutoria dictada por la Jurisdicción Penal en relación con los mismos hechos que posteriormente han dado lugar a la regularización tributaria y a la imposición de una sanción tributaria. Según ha

establecido la Administración dichos acuerdos de inspección son válidos porque no es posible obtener la deducción de cuotas soportadas por IVA en relación con operaciones de compraventas que no tenían ningún fin comercial sino que se trataba de obtener un rendimiento financiero derivado del adelanto del IVA soportado en las facturas recibidas hasta la obtención de las devoluciones por la Hacienda Pública.

En relación con la vinculación que existe entre las sentencias absolutorias penales y la Administración Tributaria, se trae a colación, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, recurso de casación 5417/2009, en el que se declara que la única vinculación a la decisión del juez penal es la relativa a los hechos que éste haya declarado probados. Asimismo, el Tribunal Constitucional tiene consagrado que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

Por otro lado, la Ley General Tributaria, en adelante LGT, tiene establecidas las relaciones entre el procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento sancionar tributario y el proceso penal recogido en los artículos 181.1 de la LGT y 32 y 33 del Reglamento General del régimen sancionador tributario, según el cual se ordena la paralización del procedimiento administrativo si los hechos pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública.

En el caso concreto que se está analizando, la concurrencia de las identidades de sujeto, hecho y fundamento en el pronunciamiento absolutorio en la Jurisdicción Penal conllevan a que el órgano administrativo tiene que respetar la base fáctica determinada por aquel y valerse solo de los hechos que se hayan considerado probados, lo cual, vincula a la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad liquidadora y sancionadora.

Por lo motivos que ha argumentado la Audiencia Nacional, se estima el presente recurso.

8. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 22 de diciembre de 2015. Nº de Recurso 698/2015

*Suspensión de las devoluciones de IVA — Periodo de comprobación —
Competencia de las administraciones en función del domicilio social*

En el supuesto de hecho, la actora presentó recurso contra la desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra la resolución dictada con fecha 25 de octubre de 2011, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, sobre los acuerdos en los que se modificaban las cuotas a devolver y compensar en periodos futuros de las autoliquidaciones de IVA.

Una vez iniciado el trámite de inspección, la actora debido a una operación empresarial de absorción, cambió su domicilio social de Sevilla a Vizcaya. La demanda se centra en calificar el régimen suspensorio o no de las devoluciones mensuales de IVA, mientras se está llevando a cabo el trámite declinatorio para establecer la administración competente.

La actora señala que procede la recuperación del Impuesto, debido la existencia de una normativa superior a la nacional basada en el principio de neutralidad del IVA. En este sentido, añade que su derecho de obtener devolución y recuperación del Impuesto no debe tener efecto suspensivo, mientras la Junta Arbitral resuelve el conflicto de competencia entre la Administración Estatal y la Administración foral de Vizcaya.

La Sala, resuelve anulando la fijación unilateral del domicilio de la actora y por lo tanto, anulando el efecto suspensivo del procedimiento por el cambio de domicilio e instando a practicarle la devolución interesada.

En relación con el párrafo anterior, señala la Sala que no consta en el expediente administrativo la propuesta formal de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la Diputación Foral promoviendo el cambio de domicilio como exige el artículo 43.9 de la Ley 12/2002. Por lo tanto, la cuestión que se suscita a continuación es si, la declaración de nulidad por no haber seguido la administración estatal el procedimiento administrativo legalmente establecido para el cambio de domicilio conlleva el reconocimiento a que se le practiquen las devoluciones solicitadas.

En este sentido, la Sala estima que procede la devolución de oficio del importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas posteriores que pudieran resultar procedentes.

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso presentado por la entidad actora.

9. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Resolución nº 214/2016, de 12 de febrero de 2016

Diferencias entre contratos de patrocinio publicitario y convenios de colaboración — Implicaciones

En la presente sentencia el TSJ de Castilla y León delimita la frontera entre el contrato de patrocinio publicitario y los convenios de colaboración empresarial.

Dicha distinción resulta de especial relevancia dado que, si los contratos se califican como de patrocinio, la prestación de servicios realizada por la ahora recurrente estará sujeta y no exenta de IVA mientras que, si se califican de colaboración empresarial no constituirán una actividad empresarial a efectos del IVA.

La entidad recurrente es un organismo autónomo municipal que organiza un determinado certamen. Dicha entidad recibe una determinada cantidad de dinero a cambio de mostrar el logo de las empresas en el evento.

La Administración considera que dichos contratos son de colaboración empresarial (por lo que la entidad no debería de haber repercutido IVA y no podía deducirse el IVA soportado). Por el contrario, la entidad recurrente opina que su actividad era de carácter empresarial.

En cuanto a la distinción de los contratos, ambos se asimilan en que regulan negocios en los que una parte (que realiza una actividad) percibe determinada cantidad a cambio de que la otra parte aparezca como sponsor y se haga publicidad en interés suyo.

No obstante, en el contrato de patrocinio publicitario las formas de publicitar al sponsor aparecen perfectamente definidas y determinadas, de suerte que la no realización conforme a esas circunstancias implicaría un incumplimiento contractual. Por el contrario, en el contrato de colaboración empresarial el elemento que prima es la intención benéfica de los patrocinadores de manera que lo que se busca es contribuir a la financiación de ese acontecimiento de interés general.

Por último, el Tribunal señala que el hecho de que una de la partes que concluya el contrato quede incluida en el ámbito de la Ley 49/2002, no constituye un elemento diferenciador esencial dado que si bien, la actividad principal de la recurrente es la organización de un certamen, las demás actividades, tales como publicaciones, venta de objetos o contratación publicitaria pueden o no ser actividades exentas.

A la luz de los contratos, el tribunal concluye que se trata de contratos de colaboración empresarial. Por tanto, no constituirán una prestación de servicios a efectos de IVA, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata que, en su caso, proceda.

II. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 230/2013, de 17 de marzo de 2016

Deducciones – Rectificación – Minoración de las cuotas soportadas con motivo de resolución de contrato

En la presente resolución, el TEAC se aparta del criterio mantenido en resoluciones anteriores respecto a las condiciones exigibles para practicar la rectificación de las cuotas soportadas deducibles por el destinatario de las operaciones cuando supongan una disminución de las cuotas anteriormente deducidas.

La interesada interpuso la citada reclamación económico-administrativa contra los siguientes actos:

- Liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en la que se disminuye el importe de las cuotas de IVA soportado en 1.401.497,50 euros como consecuencia de la rescisión parcial de la compra de unos terrenos.
- Modificación en la valoración de determinados inmuebles vendidos por la interesada a una sociedad vinculada, modificando al alza la base imponible del IVA por aplicación de la regla especial aplicable cuando existe vinculación entre las partes.
- Imposición de sanción derivada de las regularizaciones anteriores.

En cuanto a la regularización del IVA soportado, según la descripción de los hechos, la entidad recurrente adquirió varias fincas pactándose el pago de las mismas en cuatro plazos.

En la escritura de compraventa de las citadas fincas, se pactó como condición resolutoria que la falta de pago de las cantidades correspondientes facultaban a la parte vendedora a dar por resuelta la compraventa, con pérdida para la ahora recurrente del total del importe de las cantidades entregadas, en concepto de pago y pena convencional.

Manifestando la compradora la imposibilidad de cumplir con las obligaciones anteriores, se ejerció la facultad de resolución pactada.

La Inspección considera que se deben de minorar las cuotas de IVA soportadas y deducidas en su día.

El TEAC, coincide en este punto con la Inspección al considerar que, al tratarse de una rescisión parcial de un contrato de compraventa, el sujeto pasivo de la operación (vendedor) debe rectificar las cuotas repercutidas de acuerdo con el artículo 89 de la Ley del IVA y el destinatario (comprador), debe rectificar las deducciones en su día practicadas.

A pesar de lo anterior, dado que resulta acreditado que la entidad vendedora no emitió la correspondiente factura rectificativa (requisito indispensable para que la recurrente pueda rectificar la cuotas deducibles), el TEAC estima la pretensión de la actora indicando que no se pueden imponer al destinatario obligaciones que vayan más allá de lo dispuesto en la Ley y el Reglamento del IVA.

El segundo motivo de recurso (modificación de la valoración de determinados inmuebles), también es estimado al considerar el TEAC que no se cumplen los requisitos para la aplicación de la regla especial contenida en el artículo 79.cinco de la Ley del IVA, que son:

- La existencia vinculación entre las partes,
- Que el precio convenido sea superior o inferior al valor de mercado, y
- Que se haya causado un perjuicio directo a la Hacienda pública.

Por último, el TEAC no entra a valorar la procedencia de la sanción al haberse anulado la liquidación de la que traía causa.

En conclusión, de acuerdo con el criterio mantenido por el TEAC en esta Resolución, cuando no se hayan rectificado las cuotas del IVA soportado por carecer del documento justificativo para dicha rectificación (factura rectificativa), los efectos de esta ausencia del documento, cuya expedición resulta ser obligatoria para el sujeto pasivo, no pueden trasladarse sin más al destinatario de la operación, salvo supuestos de fraude o de participación del destinatario en operaciones fraudulentas.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0362-16, de 02 de febrero de 2016

Tratamiento en el IVA de las cantidades que, en concepto de “fianza”, la Sociedad B exige a la Sociedad A y esta última, a su vez, exige a clientes

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la inclusión en la base imponible del IVA del servicio prestado en concepto de fianza en el siguiente supuesto de hecho:

Una Sociedad mercantil residente en España (Sociedad B) arrienda envases reutilizables a otra Sociedad (cooperativa consultante) que también es residente en España (Sociedad A), utilizándolos esta última en su actividad de comercialización

de productos agrícolas. La Sociedad B cobra a la Sociedad A una cantidad en concepto de cuota de utilización por el uso de cada uno de los envases reutilizables que le cede y otra cantidad en concepto de “fianza” por cada uno de dichos envases a fin de garantizar la devolución de los mismos.

La Sociedad A, al entregar a sus clientes los productos que comercializa, contenidos en los referidos envases, repercute a los mismo el importe de la cantidad en concepto de “fianza” que ella ha satisfechos a su vez a la Sociedad B.

Los envases pueden ser devueltos a la Sociedad B tanto por la Sociedad A como por sus clientes. La Sociedad B reintegrará el importe que en su momento percibió en concepto de “fianza” a aquel que le devuelva el envase, aunque no fuese la misma persona que en su día le satisfizo dicha cantidad”.

Comienza la DGT en su contestación señalando que de acuerdo con el artículo 78, apartado uno, de la Ley del IVA, la base imponible de dicho Impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones, incluyendo:

- Cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.
- Los importes correspondientes a envases o embalajes, incluso susceptibles de devolución, cargados a los destinatarios de las referidas operaciones, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se percibe por quien lo carga.

De acuerdo con lo anterior, el Centro directivo señala que la base imponible que grava el arrendamiento de envases, que la Sociedad B realiza en favor de la Sociedad A, estará constituida por el importe total de la contraprestación.

Dicha contraprestación incluye por lo tanto, además del importe correspondiente a la cuota de utilización, el importe que en concepto de “fianza como garantía de devolución del envase” debe satisfacer la Sociedad A a la Sociedad B, por constituir un auténtico crédito efectivo a favor de la empresa arrendadora derivado de la operación de arrendamiento, como prestación accesoria a la principal y dado que el importe en cuestión no puede entenderse como una garantía de devolución puesto que está previsto que tal devolución pueda ser efectuada por cualquier otra persona y no únicamente por el arrendatario.

Finalmente, la DGT concluye que el criterio anterior es igualmente aplicable a las entregas que hace la entidad A a sus clientes, debiendo incluir en la base imponible de dicha operación el importe que en concepto de fianza se repercute.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0398-16, de 1 de febrero de 2016

Sujeción de cantidades satisfechas por los ayuntamientos a los titulares de los quioscos

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción de las operaciones planteadas por parte de la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

El Ayuntamiento consultante aprobó en el ejercicio 2013 un nuevo Pliego de cláusulas reguladoras de la concesión del uso privativo de dominio público de los quioscos situados en la vía pública para la venta de diarios, revistas, libros y otras publicaciones periódicas.

Dicho Pliego contempla la imposibilidad o prohibición de que la contratación de cualquiera de los espacios reservados para publicidad pueda ser gestionada directamente por parte del concesionario del quiosco que, desde esa fecha, pasa a ser gestionada directamente por el Ayuntamiento. A tal efecto, también se contempla que de los ingresos obtenidos por publicidad por dicho Ayuntamiento se entregarán unos porcentajes a los titulares de los quioscos según su tamaño.

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

La DGT continúa su análisis en lo relativo a la naturaleza de las operaciones entre la consultante y los titulares de los quioscos, para lo cual destaca el artículo 11. Dos. 5º de la Ley de IVA, que establece que este tipo de operaciones tendrán consideración de prestaciones de servicios.

Asimismo, la DGT según lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley de IVA concluye que la base imponible de dichas operaciones estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, pero con exclusión de las indemnizaciones y se plantea si, en este caso, nos encontramos ante una indemnización en los términos del artículo 78.1º.Tres de la citada Ley.

En este sentido, para determinar si existe una indemnización a los efectos del IVA la DGT analiza si el importe satisfecho por la entidad consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios.

En relación a esto último, se remite la Dirección General al criterio del TJUE en su sentencia Mohr, para concluir que las cantidades que va a abonar este último a los titulares de los quioscos, han de considerarse contraprestación de una prestación de servicios sujeta al Impuesto por ser efectuada por una persona que tiene la condición de empresario o profesional.

Según el escrito de consulta, el titular concesionario del quiosco se obliga a adoptar cierta conducta a cambio de una contraprestación. Por tanto, se está produciendo un acto de consumo incluido dentro del ámbito del IVA y las cantidades abonadas por el Ayuntamiento consultante constituyen la contraprestación de un servicio prestado a título oneroso por el concesionario titular del quiosco.

En definitiva, la DGT concluye dicha prestación de servicios constituirá una operación sujeta al IVA, siendo la base imponible la contraprestación pactada y que se gravará al tipo general del 21 por ciento.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0431-16 de 3 de febrero de 2016

Localización de las operaciones de arrendamiento de medios de transporte a largo y a corto plazo

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre distintas cuestiones que se derivan del siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante establecida en el territorio de aplicación del IVA se dedica al alquiler de vehículos automóviles, tanto a corto como a largo plazo, a particulares o empresarios, establecidos o no en el citado territorio. La puesta a disposición de los vehículos se realiza siempre en este territorio.

Por otro lado, la entidad consultante tiene suscritos acuerdos con brokers o mayoristas del sector no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, para funcionar de la siguiente manera:

- *el cliente consumidor final contrata en su país de residencia el alquiler del vehículo a través de un bróker o mayorista.*

- *cuando el cliente recoge el coche en España en las oficinas de la entidad consultante, se le hace el correspondiente contrato que será suscrito entre la entidad consultante y el consumidor sin que en ese momento se haga pago alguno en concepto de alquiler.*
- *por último, la entidad consultante factura al mayorista.*

Dentro del escenario descrito, la DGT divide su respuesta argumentando por un lado donde deben quedar localizadas las distintas operaciones y por otro las distintas cuestiones que se le plantean.

Los arrendamientos realizados por la consultante en virtud de contratos a corto plazo, entendiéndose como tal aquellos contratos que no exceden la duración de 30 días, estarán sujetos al IVA de acuerdo con la regla especial de localización prevista en el artículo 70.Uno.9º siempre y cuando la puesta a disposición de dichos vehículos se realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Sin embargo, cuando los contratos son a largo plazo (duración de más de 30 días), únicamente los siguientes supuestos llevarían a una tributación por este concepto en territorio español:

- los alquileres de vehículos cuyos destinatarios son particulares, siempre que estos tenga residencia o domicilio en territorio español.
- los alquileres de vehículos cuyos destinatarios son empresarios, siempre que actúen como tales y radique en territorio español la sede de su actividad económica o bien actúen mediante un establecimiento permanente en ese territorio.
- los alquileres de vehículos cuando conforme a las reglas de localización aplicables no se entiendan realizados en la Comunidad Europea pero su utilización o explotación efectiva se realice en territorio español.

Por otro lado, aclara el Centro Directivo que, cuando se alquilen medios de transporte a largo plazo a particulares, se presumirá que su residencia o domicilio será el lugar determinado por la entidad consultante en función de los elementos de prueba enumerados en el artículo 24 sexies del Reglamento de Ejecución 282/2011.

Termina la DGT señalando que, en aquellos casos donde media un contrato a largo plazo pero que, por razones ajenas a la entidad consultante, el destinatario del servicio decide devolver el vehículo antes de que transcurran los 30 días, en principio no cambiaría la condición del contrato de arrendamiento como a largo plazo por lo que tampoco debería cambiar su tratamiento a los efectos del IVA.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0436-16, de 4 de febrero de 2016

Tributación en la adquisición de una vivienda en construcción

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

El consultante va a adquirir una vivienda unifamiliar en construcción a una entidad a la que le fue adjudicada en virtud de la ejecución de un embargo.

En primer lugar, comienza la DGT señalando que en la medida en que el transmitente de la edificación en construcción a que se refiere el escrito de consulta lleva a cabo actividades empresariales o profesionales y tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, las operaciones que realice estarán sujetas al mencionado impuesto.

La DGT continúa su análisis en cuanto a la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley de IVA, en supuestos de segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción.

En este sentido, puesto que el objeto de la entrega sería una edificación en fase de construcción, con independencia del grado de avance de las obras del edificio entregado, la operación quedaría fuera del ámbito de la exención antes comentada.

A estos efectos, recuerda la DGT señala que habrá que atender a lo previsto en la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación para determinar cuándo se debe entender terminada una edificación, concretamente, a los artículos 6 y 7 de dicha Ley. Dichos preceptos contienen los requisitos que deben cumplirse para que se pueda entender concluida una obra. Con carácter general, dicha circunstancia se acreditará mediante el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra, aunque, una vez finalizada la misma, deban formalizarse los correspondientes trámites administrativos para su ocupación.

En definitiva, en la medida en que no se pueda acreditar la conclusión de la obra mediante el certificado final o que las edificaciones son aptas para el destino previsto, la entrega estará sujeta y no exenta del IVA, sin que proceda plantearse si estamos ante una primera o segunda entrega, ya que ambos conceptos reclaman que la edificación esté terminada.

Asimismo, en lo relativo al tipo aplicable en dichas entregas de edificaciones en construcción es el general del 21 por ciento (incluso aunque se trate, como es el caso, de edificios destinados a vivienda).

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0486-16, de 8 de febrero de 2016

Concepto de autoconsumo de bienes. Consideración de la sociedad conyugal como sujeto pasivo del IVA

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

El consultante es un autónomo dedicado a la actividad de administración de fincas desde su alta en la misma el 3 de enero de 2013. El cónyuge del consultante, con la que convive en régimen de gananciales, estuvo desarrollando la misma actividad hasta el 31 de diciembre de 2012 en el mismo local, con el mismo inmovilizado y con las mismas instalaciones, produciéndose una sucesión en la actividad de facto por motivos meramente económicos.

En la presenta consulta, la DGT analiza la condición de sujeto pasivo del IVA de una sociedad conyugal, a efectos de determinar si existe un autoconsumo de bienes sujeto al impuesto como consecuencia de la operación descrita en el supuesto de hecho.

En primer lugar, recuerda este Centro Directivo que el artículo 9.1º b) de la LIVA asimila a las entregas de bienes a título oneroso los autoconsumos, entendiendo como tal entre otros, las transmisiones del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Por su parte, señala que el artículo 1.344 del Código Civil dispone que *"Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que le serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla."*

Por otro lado, el artículo 1.375 del citado Código establece que *"En defecto de pacto en capitulaciones, la gestión y disposiciones de los bienes gananciales corresponden conjuntamente a los cónyuges, sin perjuicio de lo que se determina en los artículos siguientes."*

En segundo lugar, y en línea con lo anterior, señala la DGT que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 21 de abril de 2015, se ha pronunciado sobre la consideración como sujeto pasivo del IVA de una sociedad matrimonial que no realiza actividades empresariales, pero adquiere un bien de inversión para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges. Así, el citado Tribunal establece que cuando una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y que no realiza una actividad económica, encarga un bien de inversión, debe entenderse que los cónyuges que la forman son los beneficiarios de la operación, y no ella misma como tal.

En consecuencia, y en particular en lo que se refiere al caso objeto de consulta, concluye este Centro Directivo que tratándose de bienes que integran la sociedad conyugal y que por tanto pertenecen a ambos cónyuges, y entendiendo que la actividad empresarial es ejercida por los mismos y no por la sociedad de gananciales, se deberá considerar que no existe una operación sujeta al IVA derivada de la situación descrita en el supuesto de hecho, en la medida en que el poder de disposición de los bienes ha sido mantenido por ambos cónyuges, no produciéndose una transmisión del mismo que determine un autoconsumo a efectos del Impuesto.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0520-16, de 9 de febrero de 2016

Aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo previsto en el primer guion del artículo 84.Uno, 2º, letra e) de la LIVA

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante ha sido declarada en concurso y ha alcanzado un acuerdo con sus acreedores sociales.

En primer lugar, comienza la DGT señalando que la Exposición de Motivos de la Ley 38/2011, de 10 de Octubre, de reforma de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal, (en adelante, Ley Concursal), la cual introdujo el supuesto de inversión del sujeto pasivo en entregas de bienes inmuebles en un proceso concursal, estableció al final de su punto IX la modificación de la Ley del IVA con el objetivo de que la enajenación de bienes inmuebles realizada tanto en la fase común o como consecuencia de la fase de liquidación del concurso, sea liquidada a efectos del IVA por su adquirente mediante la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Este artículo 84.Uno, 2º, letra e) de la LIVA supone la trasposición a nuestro ordenamiento jurídico del artículo 199.1, g) de la Directiva del IVA, donde se establece que entre otros, los Estados Miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario *“en las entregas de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación”*.

Además señala la DGT que sobre este mismo supuesto se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de fecha 13 de junio de 2013, estableciendo que el artículo 199.1, g) de la Directiva del IVA antes mencionado debe ser objeto de interpretación en el sentido de que *“el concepto de procedimiento obligatorio de liquidación engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un*

proceso de liquidación del patrimonio de éste, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando la citada venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor”.

En virtud de lo anterior, esta regla de inversión del sujeto pasivo abarcará a todas las transmisiones de inmuebles que tengan lugar en el ámbito de un proceso concursal (una vez declarado el mismo), tanto en fase común como en la fase de liquidación.

En segundo lugar, señala la DGT que en este sentido, el artículo 183 de la Ley Concursal dispone lo siguiente:

"El procedimiento de concurso se dividirá en las siguientes secciones, ordenándose las actuaciones de cada una de ellas en cuantas piezas separadas sean necesarias o convenientes:

1. ° La sección primera comprenderá lo relativo a la declaración de concurso, a las medidas cautelares, a la resolución final de la fase común, a la conclusión y, en su caso, a la reapertura del concurso.
2. ° La sección segunda comprenderá todo lo relativo a la administración concursal del concurso, al nombramiento y al estatuto de los administradores concursales, a la determinación de sus facultades y a su ejercicio, a la rendición de cuentas y, en su caso, a la responsabilidad de los administradores concursales.
- 3.° La sección tercera comprenderá lo relativo a la determinación de la masa activa, a las autorizaciones para la enajenación de bienes y derechos de la masa activa, a la sustanciación, decisión y ejecución de las acciones de reintegración y de reducción y a las deudas de la masa.
4. ° La sección cuarta comprenderá lo relativo a la determinación de la masa pasiva, a la comunicación, reconocimiento, graduación y clasificación de los créditos concursales y al pago de los acreedores. En esta sección se incluirán también, en pieza separada, los juicios declarativos contra el deudor que se hubieran acumulado al concurso de acreedores y las ejecuciones que se inicien o se reanuden contra el concursado.
5. ° La sección quinta comprenderá lo relativo al convenio y a la liquidación, incluidos el convenio anticipado y la liquidación anticipada.
6. ° La sección sexta comprenderá lo relativo a la calificación del concurso y a sus efectos."

En consecuencia, concluye este Centro Directivo que en la medida en que la fase de convenio forma parte del procedimiento concursal, y que el artículo 84.Uno, 2º, letra e) de la LIVA debe interpretarse en el sentido de que la regla de inversión del sujeto pasivo se aplica a las entregas de bienes inmuebles efectuadas en el marco de un proceso concursal en cualquiera de sus fases, cabe concluir que en las entregas de bienes inmuebles realizadas por un empresario o profesional declarado en concurso de acreedores en la fase de convenio del proceso concursal será sujeto pasivo el adquirente siempre que sea empresario o profesional actuando en su condición de tal.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0619-16, de 15 de febrero de 2016

Transmisión de acciones – Exención de operaciones financieras – Entrega de bienes

Mediante la presente contestación, la DGT ha completado y aclarado la contestación a la consulta número V3362-15, de 2 de noviembre, en relación con la tributación por el IVA, en su caso, de la transmisión por la consultante de su participación societaria. En este sentido, el supuesto de hecho de la mencionada consulta era el siguiente:

“La entidad consultante, que fue titular de un concesionario de vehículos industriales, se encuentra participada al 100 por cien por otra entidad. Para el ejercicio de su actividad, la consultante tenía en propiedad una nave y un terreno. Posteriormente, traspasó su rama de actividad manteniendo la titularidad de los referidos elementos patrimoniales de naturaleza inmobiliaria los cuales procedió a arrendar al adquirente hasta el año 2014.

En la actualidad, la entidad socia única de la consultante se plantea transmitir la totalidad de su participación en la misma.”

En primer lugar, conviene señalar que en la contestación de 2 de noviembre de 2015, de la que trae causa la presente consulta, la DGT había determinado que el artículo 108 de la LMV no era aplicable al supuesto planteado puesto que no se reunían los requisitos establecidos en el apartado 2 del citado artículo. En particular, subrayaba que los inmuebles de la entidad consultante deben entenderse afectos a una actividad empresarial, sin que el hecho de que los contratos de arrendamiento hubieran expirado determine automáticamente una desafectación de los mismos.

De acuerdo con lo anterior, la DGT estableció que, salvo que con la transmisión de las acciones se estuviera queriendo eludir el pago del IVA, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta de dicho Impuesto, en virtud de la aplicación del artículo 20.Uno.18ºk) de la Ley del IVA.

No obstante lo anterior, mediante la presente consulta la DGT matiza su respuesta a tenor de lo dispuesto en los artículo 8.Dos.8º y 20.Uno.22º de la Ley del IVA.

En este sentido, teniendo en cuenta que los inmuebles propiedad de la sociedad cuya participación pretende transmitir la entidad consultante son una nave industrial y un terreno en los que se desarrollaba una actividad empresarial o profesional y presumiendo que su entrega posterior sería una segunda o ulterior entrega de edificaciones, de resultar sujeta y no exenta la transmisión de las participaciones, dicha operación constituiría una entrega de bienes inmuebles.

En lo que se refiere a la transmisión del solar, dicha operación quedaría sujeta y no exenta del IVA. Sin embargo, la transmisión de la nave industrial estaría exenta del Impuesto, salvo que el transmitente renuncie a la exención con cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0654-16, de 17 de febrero de 2016

Sujeción al Impuesto de actividades de intermediación (página web) en el arrendamiento de viviendas

En la presente consulta, la DGT analiza la sujeción al Impuesto de los servicios de intermediación en operaciones de arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, realizados por la entidad consultante, establecida en el TIVA-ES. En particular, la consultante intermedia en operaciones de arrendamiento sobre inmuebles localizados en Italia.

El funcionamiento de la empresa es través de una página web en la que tanto particulares como empresarios ofrecen viviendas en régimen de arrendamiento, contactando directamente los potenciales inquilinos con ellos y acordando, en su caso, los términos del acuerdo.

Por los mencionados servicios la consultante cobra de los arrendatarios y propietarios de los inmuebles un importe en concepto de comisión por utilizar la web.

Ante el supuesto de hecho descrito, la DGT señala que, tras analizar el servicio prestado por la consultante, parece claro que la entidad desempeña una función activa al promover de manera efectiva el acercamiento entre arrendador y arrendatario, encontrándonos entonces ante un servicio de intermediación, con independencia de que dichos servicios se presten a través de medios electrónicos.

Una vez dispuesto lo anterior, la DGT analiza si los servicios prestados tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles. Así, trae a colación el artículo 31 bis del Reglamento (UE) nº 282/2011 que determina que los servicios tendrán la vinculación necesaria en los siguientes casos:

“p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (...);”

Si bien, los artículos del reproducido Reglamento, no producirán efectos hasta el 1 de enero de 2017, su contenido debe ser considerado a estos efectos, tal y como dispuso el TJUE en el caso *Welmory*.

En virtud de lo expuesto, concluye la DGT que a efectos del Impuesto la intermediación en el arrendamiento de bienes, actuando el mediador en nombre y por cuenta propia, prestando, así, un servicio de arrendamiento, o bien actuando en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración de servicio relacionado con bienes inmuebles.

En relación con la localización de los servicios, de acuerdo con lo dispuesto por las reglas de localización del Impuesto, y debida cuenta que los inmuebles están ubicados en Italia, determina la DGT que los servicios de intermediación no estarán sujetos al IVA.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0658-16, de 17 de febrero de 2016

Sujeción de operaciones al IVA – REAV – Entidad no establecida

En la presente consulta, la DGT se pronuncia respecto a la sujeción al IVA de los servicios de viaje prestados a determinados clientes, en nombre propio, por una entidad no establecida en el TIVA-ES.

En este sentido, la DGT, tras examinar el artículo 144 de la Ley del IVA, dispone que la prestación de servicios sujetos al régimen especial de agencias de viaje se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

En consecuencia con lo anterior, las operaciones objeto de consulta, sujetas al citado régimen especial, tendrán la consideración para cada cliente de una prestación única que deberá ser gravada en el Estado miembro donde la agencia de viajes tenga establecida la sede de su actividad.

En definitiva, concluye la DGT que tratándose de prestaciones de servicios de viaje efectuadas por una agencia de viajes que no está establecida en el TIVA-ES, y que no opera a través de un establecimiento permanente en dicho territorio, los servicios en cuestión no quedarán sujetos al IVA.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0711-16, de 23 de febrero de 2016

Tipo impositivo – Entrega de flores en el marco de la actividad de pompas fúnebres y servicios funerarios – Principio de neutralidad impositiva

La DGT analiza la posible aplicación del tipo impositivo reducido del IVA del 10% a las entregas de flores y coronas, a raíz del siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante ejerce la actividad de servicios de pompas fúnebres. En el desarrollo de su actividad efectúa a quien lo solicita, entre otras, la entrega de flores y/o coronas de flores que factura separadamente de las demás operaciones que realiza.”

Como punto de partida, la DGT considera que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, dentro de la posibilidad que la Directiva del IVA confiere a los Estados miembros para establecer un tipo reducido a las prestaciones de servicios funerarios y el suministro de bienes relacionados con dicha actividad, la normativa nacional puede limitar la aplicación del tipo reducido a alguna de las prestaciones de servicios o entregas de bienes efectuadas por las empresas funerarias, siempre que constituya un aspecto concreto y específico de estas prestaciones de servicios funerarios y que respete el principio de neutralidad fiscal. Recordemos, en este sentido, que, desde el pasado 1 de septiembre de 2012, se modificó el artículo 91 de la Ley del IVA, de forma tal que, desde esa fecha, no se contempla la aplicación de un tipo impositivo reducido del IVA a los servicios funerarios.

En relación con las entregas de flores realizadas por la consultante, la DGT subraya, por un lado, que la propia Ley del IVA sí que ha previsto expresamente la aplicación del tipo reducido a las entregas de flores y plantas vivas.

Por otro lado, dicho Centro directivo concluye que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, parecería que la entrega de flores efectuadas por la entidad consultante constituye para el destinatario un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberá tributar por el IVA de forma independiente.

Asimismo, subraya la DGT que la aplicación del tipo impositivo reducido a dichas entregas de bienes debe respetar -como acabamos de indicar- el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del Impuesto.

Sobre la base de todo lo anterior, ese Centro directivo concluye que será de aplicación el tipo impositivo reducido del 10 por ciento a las entregas de flores, plantas vivas y coronas realizadas por la consultante en el ejercicio de su actividad de pompas fúnebres y prestación de servicios funerarios.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0717-16, de 23 de febrero de 2016

REAV – Localización de los servicios – Recuperación del IVA soportado

En la contestación que nos ocupa, la DGT ha analizado la aplicación del régimen especial del IVA y la consiguiente localización de los servicios prestados en el siguiente supuesto de hecho:

“Un organismo internacional ha contratado a una sociedad belga para la organización en exclusiva de los eventos que celebre a nivel mundial. La sociedad adjudicataria, a su vez, ha subcontratado la prestación de la mayoría de los servicios con la consultante, una empresa establecida en el territorio de aplicación del Impuesto.

Los servicios se facturarán por la consultante a la sociedad belga, la cual a su vez facturará dichos servicios al organismo internacional. (...)”

En primer lugar, recuerda la DGT que al prestarse un conjunto de servicios debe analizarse el carácter accesorio de los referidos servicios atendiendo a la jurisprudencia del TJUE. Así, debe entenderse que existe una prestación única cuando dos o varios elementos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

De acuerdo con lo anterior, señala la DGT que cuando el empresario o profesional que presta un servicio de organización de congresos o eventos empresariales al promotor, incluya entre sus prestaciones un servicio de transporte o alojamiento, parecería artificial excluir este servicio único del propio servicio único de organización del congreso o evento empresarial.

En estas circunstancias, los servicios de alojamiento y transporte no estarían sometidos al régimen especial de agencias de viajes sino que se incluirían dentro de los que componen la prestación de servicios única, prestación que estará sujeta al IVA cuando se entienda realizada en el TIVA-ES.

Por consiguiente, destaca la DGT que la prestación de servicios de organización de ferias, congresos o eventos empresariales tendrán la consideración de un servicio único de organización de eventos. Si por el contrario, un empresario o profesional se limitara a prestar de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios que componen el servicio complejo de organización de eventos, cada prestación de servicios quedará sujeta al IVA de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

En definitiva, resalta la DGT que deben diferenciarse los siguientes supuestos del escrito de la consulta:

1. La prestación única de servicios de organización de eventos o congresos, cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, quedará sujeta al IVA cuando la sede de la actividad económica del destinatario del servicio se encuentre en el TIVA-ES.

Si el destinatario no tuviera la consideración de empresario o profesional actuando como tal, la prestación del servicio se entenderá realizada en el TIVA-ES cuando se preste materialmente en el mismo.

2. Se entenderá realizado en el TIVA-ES el servicio de acceso a los congresos o eventos empresariales objeto de consulta cuando no constituyan para su destinatario, un servicio complejo de organización sino el mero derecho de entrada, o asistencia a los mismos.
3. Por otro lado, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje cuando un empresario o profesional, venda en nombre propio la entrada o el servicio de acceso a una manifestación cultural, artística, deportiva, o similares, conjuntamente con un servicio de transporte o alojamiento, servicios previamente adquiridos a otros empresarios o profesionales.

Así, la venta del servicio de acceso junto al servicio de transporte o alojamiento, constituirá una prestación única de servicios de viajes que se entenderá realizada en el lugar donde el prestador tenga establecida la sede de su actividad económica.

Por último, indica la DGT que la sociedad belga podrá obtener la devolución de las cuotas del IVA soportado por el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos recogido en el artículo 119 de la Ley el IVA, siempre y cuando cumpla los requisitos expuestos en el citado artículo.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0744-16, de 25 de febrero de 2016

Concesión de derecho de superficie – Devengo del IVA

En la presente consulta, la DGT analiza la tributación a efectos del IVA de las diferentes transacciones que se producen como consecuencia del otorgamiento de un derecho de superficie sobre un terreno, a partir del siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, sociedad civil constituida en contrato privado, se dedica a la explotación de un servicio de ganadería relacionado con la guarda y engorde de ganado porcino. En la actualidad se plantea incrementar su capacidad, construyendo una nave industrial, para afectarla a la explotación, en un terreno

rústico propiedad de un socio. La operación se formalizaría a través de la constitución de un derecho de superficie, abonándose un canon anual durante 25 años, para, una vez finalizado el plazo, revertir la nave al propietario.”

En primer lugar, la DGT analiza la prestación del servicio realizada por la entidad superficiante consistente en la constitución del derecho de superficie a favor del superficiario. En este sentido, la contraprestación de dicho servicio está constituida por los cánones periódicos a satisfacer por el superficiario así como por la nave industrial que revertirá al superficiante transcurridos veinticinco años desde la constitución del derecho de superficie.

Por otro lado, la DGT admite que la constitución del derecho de superficie se asimila a efectos del IVA a las operaciones de arrendamiento, por lo que tiene la consideración de operación de tracto sucesivo. Bajo este razonamiento, el devengo del Impuesto se producirá en los siguientes momentos:

- Cuando resulten exigibles los cánones mensuales que debe satisfacer el superficiario durante el periodo de vigencia del contrato.
- A 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional del valor de las edificaciones que habrán de revertir en el futuro.

Por otro lado, el superficiario realizará, al finalizar el contrato, una entrega de bienes (i.e. la construcción) en favor del superficiante. En este sentido, una parte de la constitución del derecho de superficie es la contraprestación de la citada entrega. La otra parte se correspondería con los cánones mensuales.

De esta manera, a medida que se preste el servicio que implica la constitución del derecho de superficie, conforme a las reglas de devengo contenidas en la Ley del IVA, deberá considerarse, asimismo, que se devenga el Impuesto correspondiente, en su caso, a la reversión de las construcciones.

No obstante lo anterior, dado que en el curso normal de ejecución del contrato objeto de consulta la reversión de la nave industrial en el momento de la extinción del derecho del superficiario dará lugar, previsiblemente, a una segunda entrega de edificaciones, tal entrega efectuada por el superficiario estará sujeta pero exenta del Impuesto, sin perjuicio de la posible renuncia a la exención.

Consecuentemente, teniendo en cuenta que en el momento de la extinción del derecho de superficie tendrá lugar previsiblemente una segunda entrega de edificaciones, no habrá lugar a la repercusión del Impuesto ni al tiempo de la reversión ni consiguientemente al tiempo de los pagos anticipados.

III. Country Summaries

Asia Pacific

China

Bulletins issued on implementation of VAT Reform

Pursuant to the release of Circular 36, on 31 March 2016, the State Administration of Taxation issued seven tax bulletins, numbered 13 to 19 as follows:

- One bulletin on the new VAT return template:
 - Bulletin on certain issues concerning VAT filing after the full rollout of the VAT Reform (SAT Bulletin [2016] No.13)
- Five bulletins for the real estate and construction service sectors in connection with:
 - The 'Provisional measures of VAT collection and administration for transfer of immovable properties by taxpayers' (SAT Bulletin [2016] No.14)
 - The 'Provisional measures for phased credit of input VAT of immovable properties' (SAT Bulletin [2016] No.15)
 - The 'Provisional measures of VAT collection and administration for services of operating lease of immovable properties by taxpayers' (SAT Bulletin [2016] No.16)
 - The 'Provisional measures of VAT collection and administration for construction services across counties (cities, districts)' (SAT Bulletin [2016] No.17)
 - The 'Provisional measures of VAT collection and administration for selling self-constructed real estate projects by real estate developer companies' (SAT Bulletin [2016] No.18)
- One bulletin on tax administration issues:
 - Bulletin on entrusting local tax bureaus to collect taxes and issue VAT invoices under the VAT Reform (SAT Bulletin [2016] No.19).

It is expected that more regulations will be published in the future to address some of the various industry-specific issues from both the technical and implementation aspects of the Reform.

New mechanism for import taxes to encourage cross border e-commerce

With effect from 8 April 2016, China implemented a series of rules for individual purchases from overseas, especially via cross border e-commerce (CBEC).

Previously, individual purchases from overseas via the internet and up to RMB 1,000 per transaction were subject to a simplified tax on postage and luggage, which was a flat rate tax of 10%, 20%, 30%, 40% or 50% depending on the product category, with an exemption if the amount is less than RMB 50.

A new tax for CBEC imports was announced on 24 March by the Ministry of Finance, which implemented a zero rate of duty and 30% off the VAT and consumption tax (CT), i.e., 70% VAT and 70% CT. Consumers can make individual purchases of up to RMB 2,000 per transaction, with a maximum of RMB 20,000 a year.

Purchases exceeding the threshold will be taxed at the full rate of duty, VAT and CT as the trade of goods.

A list of 1,142 products eligible for the CBEC was announced on 7 April. It mainly covers daily consumer products that are easy to monitor, including food and beverages, clothing, shoes and hats, home appliances, certain cosmetics, diapers, and children's toys. For the CBEC tax to apply, imports should be made via an e-platform or an express office or postal company registered with China Customs, which can assist with Customs obligations. A simplification of the import license requirements can be applied to the listed product imports via CBEC.

The postage and luggage tax still remains, but the rates have changed to 15%, 30% and 60%, depending on the product category.

Meanwhile, controls on the import of individual items via express or carrying luggage have been tightened. Without proper declaration and tax, imports could be held by Customs upon entry.

Electronic Data Interface for QuickPass system open

To streamline the customs declaration process by alleviating certain IT technical barriers for companies to utilize automation solutions, on 17 March 2016, China Customs issued Bulletin [2016] No. 16 to open the Electronic Data Interface (EDI) for its QuickPass system, such that companies/ brokers that perform customs declaration work can potentially realize data exchange between their own ERP system and customs QuickPass system upon completion of the relevant systems upgrade/ setup.

India

Highlights of indirect tax changes in Union Budget for financial year 2016-17

For analysis of the indirect tax changes in the Union Budget, see Deloitte India's **Union Budget 2016**.

Increase in VAT rates in States of Maharashtra and Chhattisgarh

With effect from 1 April 2016:

- The VAT rate for goods mentioned in Schedule C (except the declared goods) has been increased from 5% to 5.5% in the State of Maharashtra;
- The residuary rate of VAT in the State of Chhattisgarh has been increased from 14% to 14.5%.

Levy of entry tax on inter-State e-commerce transactions

With effect from 1 April 2016, entry tax will be levied on all taxable goods under the Gujarat Value Added Tax Act, 2003 where the importer facilitates to bring such goods into Gujarat through online purchase, web based software application or by a teleshopping platform.

The rate of entry tax will be the rate (including the rate of additional tax) applicable under the Gujarat Value Added Tax Act, 2003 on the sale or purchase of such goods.

Determination of point of taxation for services covered under reverse charge mechanism

Amendments were introduced to the Point of Taxation Rules, 2011 to determine the point of taxation (POT) for a person liable to pay service tax under the reverse charge mechanism where there is change in the liability or extent of liability. The amendment states that where service has been provided and the invoice is issued before the date of such change and payment has not been made as on such date, the POT will be the date of issuance of the invoice.

This amendment provides a relief to persons liable to pay service tax under the reverse charge when there is a change in liability or the extent of liability.

For example, the Finance Bill 2016 has proposed to introduce a new cess termed as Krishi Kalyan Cess (KKC) with effect from 1 June 2016. In light of this amendment, if the provision of service is completed and the invoice is issued prior to 1 June 2016, KKC will not apply under the reverse charge mechanism for such invoice when payment is made after 1 June 2016.

Bundled support services provided to overseas client not considered as intermediary service

The applicant proposes to provide a range of services such as marketing, branding, offline marketing, oversight of quality of third party customer care center, payment processing to its overseas client on a principal to principal basis. The services are proposed to be provided to assist the client in developing its brand in India, carry on its operations efficiently and service its Indian customers. The consideration for the said services would be equal to the operating cost of the applicant plus a mark-up.

The tax authorities contended that there was involvement of the applicant with its client as well as its client's customers in India. Thus, the services to be provided by it were covered under 'intermediary service'.

The Advance Ruling Authority observed that the services proposed to be provided were a 'bundle of services', being naturally bundled in the ordinary course of business, and accordingly a single service, being a 'business support service'. As the applicant will provide the main service, i.e. the 'business support service' on its own account, the services provided by the applicant will not be an 'intermediary service', and will not be subject to service tax.

No service tax on non-exclusive transfer of right to use goods

The applicant has entered into an agreement with its client to provide a revocable, non-exclusive and non-transferable right to the use of a system which, *inter alia*, consists of the supply of equipment which is to be installed at the customer's location and the provision of services for an automated bar coding system.

On the basis of various judicial precedents, it is observed that subject to other conditions, the transfer of an exclusive right to use goods is subject to VAT. However, the non-exclusive grant of a license to use goods is subjected to service tax.

The tax authorities contended that since the applicant had granted a license to use the system on a non-exclusive basis, the same should be subjected to service tax.

The Advance Ruling Authority observed that the system was for the exclusive use of the customer. The term 'non-exclusive' used in the agreement was only in respect of 'intellectual property' used in the system. Exclusivity required to qualify as a transfer of the right to the use of goods was with respect to goods which were transferred.

The Advance Ruling Authority held that service tax did not apply to the said transaction.

'Integrated Declaration' implemented under Customs Single Window Project

With the intention of facilitating trade, the Central Board of Excise and Customs (CBEC) has developed the 'Integrated Declaration' under which all information required for import clearance by the concerned government agencies has been incorporated into the electronic format of the Bill of Entry.

'Integrated Declaration' replaces nine separate forms that an importer or the importer's broker was supposed to file with various agencies. The importer or broker can submit the 'Integrated Declaration' electronically to a single entry point, i.e. Customs Gateway, and separate application forms required by different government agencies would be dispensed with. 'Integrated Declaration' also includes different types of undertakings, declarations, sections to provide supporting documents, etc. and will allow simultaneous processing of the Bill of Entry by government agencies and Customs.

New Zealand

Non-resident suppliers of cross-border intangibles and services will need to charge GST from 1 October 2016

The Taxation (Residential Land Withholding Tax, GST on Online Services, and Student Loans) Bill (the Bill) was introduced on 16 November 2015 and is expected to be enacted shortly. The Bill will require the collection of GST on services and intangibles (including digital downloads) supplied remotely by an offshore supplier to New Zealand-resident consumers. This will bring New Zealand into line with other OECD nations that have already implemented rules to deal with aspects of this often 'untaxed' area of commerce. Once enacted, the GST rules will come into force on 1 October 2016.

An area not addressed by these rules is the collection of GST on purchases of goods online from overseas. This is a more complex issue that is still being considered by New Zealand Customs and Inland Revenue separately, but there has been significant discussion in Parliament regarding GST and online purchases of goods during the introduction of the legislation for GST and online services.

Key features

The proposed new rules for GST on imported services for New Zealand will operate as follows:

- Remote services (as defined) supplied to New Zealand-resident consumers will be treated as being performed in New Zealand and subject to GST;
- A wide definition of remote services is proposed. This will include both digital services (downloads, etc.) and more traditional services (such as consultancy and advice);

- Offshore suppliers will be required to register and return GST if their supplies of services to New Zealand-resident consumers exceed the threshold of NZD 60,000 in a 12-month period;
- As electronic marketplaces such as online app stores are generally in a better position to register and return GST on supplies compared with the underlying supplier, the electronic market place will be required to register for GST instead of the principal supplier registering, where certain conditions are satisfied;
- To ensure compliance costs are minimized, the new rules will only apply to business to consumer (B2C) transactions. Business to business (B2B) transactions will be excluded (unless the offshore supplier elects that these supplies will be zero-rated in order to allow the offshore supplier to recover any New Zealand GST);
- Significant fines, of up to NZD 50,000, would apply to New Zealand-resident consumers who deliberately and repeatedly represent that they are a business to an overseas services supplier to avoid paying the GST on imported services; and
- A new proposed rule will prevent double taxation from arising on supplies of remote services performed in New Zealand to a non-resident consumer, by allowing a deduction against the supplier's liability for New Zealand GST to the extent that the supply has already been taxed in another jurisdiction.

EMEA

European Union

European Commission's Action Plan on VAT

The European Commission has published its **Action Plan on VAT**, setting out its thinking on the future development of the EU VAT system.

The Plan includes proposals to tackle fraud, initially by reinforcing the tools used by Member States, information exchange, sharing good practices, and so forth, and later by moving to a system where suppliers making intra-EU sales will be required to charge and account for VAT on them, at the VAT rate due in the destination country, with the VAT accounting being based on a variant of the current 'Mini One-Stop Shop' (MOSS) for e-services.

The plan also sets out options for relaxing the restrictions on the use of reduced rates. It aims to initiate political discussions on the issue, which should lead to a formal legislative proposal in 2017.

The Commission also expects to progress its 'digital single market' plans with a legislative proposal intended to simplify cross-border trade, especially for SMEs, by extending use of the MOSS to B2C supplies of goods, introducing an EU wide

VAT/MOSS registration threshold to avoid the need for very small businesses to register and account for VAT and the abolition of the current 'low value imports' regime, under which many low value consignments enter the EU VAT and duty free.

Belgium

Online sales of goods – impact on distance sales regime

Following discussions by the European Commission's VAT Committee, the Belgian VAT administration recently adopted a wider interpretation of the notion that transport is performed by the supplier when distance sales are concerned (Decision n° E.T.128.714 of 9 February 2016). It has done so to tackle schemes to apply lower VAT rates on online sales of goods or avoid multiple VAT registration. The decision impacts a significant number of foreign and Belgian sellers.

Applicable VAT regime for supplies of goods

VAT law foresees that when goods are sent from one EU Member State to another, the supply is generally localized in the Member State of shipment and VAT is due in this State. This supply can then possibly be exempt, when it concerns an intra-Community supply, for example.

An exception to this rule can, in general, apply when goods are dispatched or transported by or on behalf of the supplier from another Member State to Belgium and the buyer is a private person or a member of the 'group of four' (a non taxable legal person or an exempt taxpayer among others).

If the supplier opted to apply Belgian VAT or has exceeded the Belgian distance sales threshold set at EUR 35,000 annually, the supply is then located in Belgium. It is generally up to the foreign supplier to charge Belgian VAT and register for VAT purposes in Belgium.

However, if the buyer personally picks up the goods or arranges transport, then the supplier is seen as performing a domestic sale. In other words, VAT is due in the Member State where the goods are made available to the buyer.

If a Belgian private person orders electronic products online and has them sent by his/her supplier to his/ her address in Belgium from France, Belgian VAT at 21% will apply if the supplier exceeds the threshold. If on the other hand, the Belgian private person picks up the goods with the French seller, French VAT at 20% will apply.

Classic interpretation of transport by supplier

The Belgian VAT administration considered that, even if the supplier intervenes indirectly, transport is arranged on the supplier's behalf. A mail order company offering goods while also offering services of a third party transportation company, with whom a

client can enter directly into an agreement, falls within the scope of this provision. The delivery terms determine the applicable regime and need to be analyzed based on available commercial documents and factual circumstances.

Broader interpretation of transport by supplier

Recently, however, in its decision no. E.T.128.714 of 9 February 2016, the Belgian VAT administration adopted an even broader position, endorsing the guidelines of the VAT Committee adopted during a meeting on 4 and 5 June 2015 (taxud.c.1(2015)4820441-876).

Since some of the guidelines were already adopted unanimously, the Belgian VAT administration already endorsed them; the decision officially indicates its adoption of all principles reflected in the document.

The administration considers that a supplier has indirectly arranged the goods transport when:

- The supplier requested a third party transport company to deliver the goods to the buyer;
- A third party transport company delivers the goods but the supplier carries the responsibility for the goods' delivery, partly or wholly;
- The supplier invoices the shipment costs to the buyer and receives payment of these costs to subsequently transfer the money to a third party responsible for the goods' delivery;
- The supplier actively promotes the transport services of a third party, connects the buyer with such third party, to whom the necessary information for the goods' delivery is communicated.

In all of the above cases, provided the supplier has exceeded the threshold of distance sales to Belgium, Belgian VAT is due.

The above list is supposed to tackle certain structures set up by e-tailers in order to be able to charge VAT applicable in the Member State of shipment.

Broader context

The Belgian VAT administration has increased its attention to online sales, as demonstrated by recent articles in the press. Deloitte is currently working on a study for the European Commission to measure the extent to which the distance sales regime is correctly applied and does not cause any distortion of competition and revenue losses for Member States. The European Commission is expected to propose amendments to the VAT Directive by the end of this year.

Impact

This decision has a significant impact on foreign online sellers of goods which offer their goods on the Belgian market as well as Belgian sellers which offer their goods to customers in other Member States. Businesses will need to reconsider their structures and analyze their invoicing and relationships with third party transport companies.

VAT on directors' fees

After several delays, incorporated directors will be obliged to charge VAT on their fees as from 1 June 2016. The current optional regime, whereby companies can consider their mandates as not being subject to VAT, will be abolished. The VAT authorities published guidance on 30 March 2016 to clarify the new rules.

Entry into force and transitional rules

The activities of incorporated directors will be subject to VAT as of 1 June 2016. All remuneration paid to legal entities for management services are subject to 21% VAT, including tantièmes. The activities of physical persons acting as directors remain outside the scope of VAT.

The new rule applies to all services rendered after May 2016. For tantièmes, the tax point occurs on the date of the annual meeting in which shareholders decide on granting the tantièmes. The accounting year's close is irrelevant. Therefore, where the annual meeting will take place after May 2016, VAT will apply to these tantièmes.

VAT exemptions

Further to discussions with relevant sectors, the VAT authorities have set out their views on situations where companies acting as director are active in sectors where VAT exemptions apply, such as:

- Intermediation in the insurance industry;
- Medical services rendered by a doctor who has contributed activities in a company;
- Bank and financial services in so far as the nature of services demonstrates the financial character.

In these situations, the company acting as director is allowed to split the remuneration between management services (subject to 21% VAT) and the exempt professional services. If the remuneration is not split, the VAT authorities consider that at least 25% of total remuneration received by the company is VAT taxable.

In certain sectors, one can also take into account the exemption regime for small enterprises allowing an exemption when management fees do not exceed EUR 25,000 per year.

VAT grouping rules

The VAT authorities' attention was also drawn to the possibility of incorporated directors forming a VAT group with the managed companies as a way of mitigating the extra VAT cost. The decision specifically provides for an easing of the financial link requirement in situations where multiple incorporated directors manage an operational company. A VAT group between the incorporated directors and the operational company is allowed if: all the management companies have shares in the operational company; they collectively have more than 50% voting rights of shares in the operational company; and they formally agree that every decision on the 'orientation of the operational company's policy' is taken in unanimity. A financial link, other than through the managed company, between the management companies is not required.

Changes to VAT rules for cost sharing associations

The Belgian government has introduced a draft law in Parliament that changes the VAT rules for cost sharing associations (CSAs). The main modifications include that CSAs will be allowed to render services to non-members and to provide services to members which are not VAT exempt. These changes will not affect the VAT treatment of other services CSAs carry out for their members and which meet the conditions for VAT exemption. The new rules will enter into force on 1 July 2016.

Current VAT exemption regime – exclusivity approach

The purpose of a CSA is to pool costs and resources needed for common services to its members in order to increase efficiency and realize scale benefits, without creating VAT costs. In order for a CSA to benefit from the VAT exemption scheme under the current rules, its members should be either non-VATable persons (e.g. public bodies) or VAT exempt businesses (e.g. hospitals). Members with limited taxable activities are permitted, provided these do not exceed 10% of the turnover. Also, a CSA is only allowed to carry out services to its members, for which it is remunerated on a cost basis. If these conditions are not met, the CSA will lose the benefit of VAT exemption for its entire activity, which means that all of its services will be subject to VAT (incurring a cost for the members involved). The current regulation therefore entails that the CSA is necessarily a fully VAT exempt taxable person and is not able to recover any input VAT.

Non-members to be allowed

The draft law significantly changes the current regulation:

- Members partially subject to VAT (i.e., with a non-exempt business) will be allowed, provided their non-taxable or exempt operations remain dominant in their overall activity. The former 10% threshold is substantially increased and VAT exemption for the CSA may still apply if the annual VATable turnover of each member is less than 50%.

- The CSA will only be able to exempt its services to members to the extent the members use these services for their exempt activity. If members have a taxable activity and use CSA services within that activity, the CSA will have to apply VAT. Given the link with the taxable activity of the member, this VAT should, in principle, not be a cost for the member.
- The CSA will also be allowed to render services to non-members, provided the CSA's activities predominantly consist of services to its members. This means that more than 50% of the CSA's turnover should be realized vis-à-vis its members. Also, fees charged to non-members should follow the same methodology as fees charged to members, which means they should equally be based on the costs incurred, without a margin. If these conditions are not met, the entire activity of the CSA will be excluded from the benefit of VAT exemption.

The draft law also emphasizes that the CSA's services should be 'specifically linked' with and 'essential' for the members' operations. Hence, 'non-core' services (e.g. catering for its members) will not benefit from the VAT exemption. Under the current rules, the VAT exemption only applies to services, not to the supply of goods (unless embedded in the rendered services).

Mixed VAT person

The new regulation entails that a CSA will, in many cases, qualify as a mixed VATable person (contrary to the current situation where the CSA is fully exempt). This means that CSAs will be registered for VAT and will be entitled to partially recover upstream VAT incurred on their expenditure. The input VAT recovery will have to be determined on the basis of the normal rules (general pro-rata or the direct allocation method). In addition, this may entail a partial recapture of the VAT incurred on capital goods.

Notification

If a CSA is VAT exempt, it should notify the competent VAT office at the start of its activities. This notification should also contain a list of the members. Also, on entry and exit of members, and in the case of a change of activity, the VAT office should be notified. Existing CSAs will have to notify their VAT office in the course of the month of July.

Entry into force

If adopted by Parliament, the new rules will enter into force on 1 July 2016. It is expected that the Ministry of Finance will allow existing CSAs a transition period of six months, until 1 January 2017, during which they can opt to apply the former rules.

Denmark

Distance selling

According to a recently published draft binding instruction, the authorities' opinion is that even small actions by the supplier will mean that the supply of goods to private persons in Denmark will be considered as covered by the distance selling rules. This applies if, e.g., the supplier provide information directly to the carrier of the goods to the Danish private customer.

Bitcoins VAT exempt

The National Tax Board has confirmed that the supply and purchase of bitcoins in return for regular currency is exempt from Danish VAT.

Furthermore, the Tax Board has confirmed that the activity is subject to the special payroll tax (DK: Lønsumsafgift), and the method applicable is the method applicable for financial companies.

VAT treatment of repair services on oil and drilling rigs

The VAT authorities have published a ruling regarding VAT exemption for repair services provided to vessels. The exemption also applies to the supply of repair services performed on oil and drilling rigs. Consequently the services can be supplied without Danish VAT.

The authorities state that the Danish VAT exemption does not apply to repair services provided to foreign established customers, since such supplies do not have the place of supply in Denmark. An evaluation of the services will have to be undertaken in accordance with the VAT rules by the customer.

Finland

SAC publishes four rulings regarding VAT treatment of parking services

Right to VAT deduction on construction costs of parking garage

On 6 April 2016, the Finnish Supreme Administrative Court (SAC) gave a ruling KHO:2016:41. A city-owned real estate company had built a parking garage. The company rented the garage to the city which in turn started a car parking service in the parking garage. The city rented 45 unnamed parking places from the garage to city theater employees. The city theater employees were allowed to use the parking places while they were at work. The city planned to ask for a payment, which was in accordance with what the general population was paying for when parking, from the theatre employees. After working hours the parking places were used fully in the separate parking activities of the city.

The question was, whether the real estate was fully in taxable use and could the real estate company deduct the VAT on garage construction costs in full. The SAC ruled that all parking places in the garage were used continuously in fully taxable activities. Thus, the real estate company had the right to opt for VAT for letting of the premises in full based on article 30 of the Finnish VAT Act. Therefore, the real estate company was entitled to deduct the VAT on construction and other costs fully.

Possession of boat berth VAT exempt when based on share ownership

On 6 April 2016, the SAC gave a ruling KHO:2016:40, concerning small boat harbor activity. The company maintained a harbor for small boats. One company share was an entitlement to the possession of a boat berth in the harbor. The company charged a fee to its shareholders, which covered berth, waste management, electricity, water, guarding the harbor area, as well as ensuring that the pier was fully on track and available for the boaters.

The main question was whether the small boat harbor activities of the company could be considered parking activities subject to VAT as stated in article 29 of the Finnish VAT Act. As the shareholder had the right to use the property (i.e., a parking place for a boat), based on its ownership, the SAC decided that the company was not carrying out parking activities subject to VAT but non-taxable letting of immovable property as regulated in article 27 of the Finnish VAT Act. The SAC denied the company's request for a ruling from the Court of Justice of the European Union.

VAT treatment of parking places according to Control Sharing Agreement

In case KHO:2016:39 (6 April 2016) the SAC considered that a robotic parking system was part of property. Three housing companies were located in the same building plot as well as one real estate company. The companies agreed on the division of the land and the managing of the building entirety in the Control Sharing Agreement. The real estate company owned the parking places and the robotic parking system.

The companies had agreed that the housing companies would have a permanent right to use specific robotic parking places in the Control Sharing Agreement. The housing companies paid a monthly fee for such parking places to the real estate company. As the housing companies had a permanent right to use the parking places on the basis of the agreement, the SAC decided that the real estate company was not carrying out parking activities subject to VAT but non-taxable letting of immovable property based on article 27 of the Finnish VAT Act.

The real estate company also rented parking licenses to those who rented business premises. As the renting of parking licenses was connected to the renting of the business premises, the SAC considered that also in this case the real estate company was not carrying out parking activities subject to VAT but non-taxable letting of

immovable property in accordance with article 27 of the Finnish VAT Act. It should be noted that there is a possibility to opt for VAT for letting of business premises as well as related parking places, under specific conditions, in Finland.

Renting of parking places was taxable when not related to non-taxable renting of premises

On 6 April 2016, the SAC gave a ruling KHO:2016:38 concerning the VAT treatment of car parking services. A parent company had started a parking company A to which it had outsourced its parking operations in its own business centers. Company A carried out car parking services. The operations concerned parking places located at business centers and the parking places were owned by real estate companies established for operating the business centers. The real estate companies were members of the same group of companies as the parking company A.

According to the city plan regulations, some of the parking places had been conferred to residents who lived in apartments located in the business centers. The real estate company which owned the parking places at business center X and the housing companies agreed that the parking places which were appointed to the housing companies were in their occupancy. The parking company A made an agreement on operating the parking places with the housing companies and invoiced maintenance costs from them. The SAC decided that the parking company A was in this case carrying out normal taxable business activities.

The real estate company which owned the parking places at business center Z rented these parking places to the parking company A which in turn sub-rented the parking places (governed by the city plan regulations) to the residents of the housing company. The parking company A did not rent residential or other premises to the same tenants. The SAC decided that the parking company A was carrying out parking activities subject to VAT for this part of its services based on article 29 of the Finnish VAT Act. The SAC ruled that the city plan regulations were not solely decisive when evaluating the VAT liability of the arrangement. In this case the letting of residential premises and the parking places did not form one economic unity. Thus, the sub-renting of the parking places was not considered as non-taxable letting of immovable property stated in article 27 of the Finnish VAT Act.

Updated guidance on right to deduct VAT

The Finnish Tax Administration has published updated guidance (No. A80/200/2015) on 17 March 2016 concerning the right to deduct VAT.

Businesses should familiarize themselves with the new guidance. The guidance includes new, and stricter, interpretations on recoverability of VAT, e.g. on costs related to the sale of real estate and shares, overhead costs and costs on group treasury services.

The guidance concerns several situations related to the right to deduct VAT when a taxable person carries out both taxable and non-taxable activities. The guidance is divided into four major areas: general rules, costs related to own business activities, recoverability of allocated costs (including non-taxable sales and activities outside the scope of VAT) and recoverability of overhead expenses (including group treasury services and their impact on VAT recovery).

In general, the guidance mostly follows recent rulings of the Court of Justice of the European Union as well as recent rulings issued by the SAC. The guidance broadens the area of non-recoverable VAT compared to previous established court and tax practice to some extent.

France

VAT treatment of recharge of insurance policy taken out by group parent company

In the recent case of *Energie Europe Service*, the parent company of a corporate group took out an insurance policy, the cost of which it recharged to its subsidiaries exempt from VAT. The French tax authorities challenged this VAT exemption on the basis that the parent company was not an insurer under the French insurance code.

The Administrative Court of Appeal first restated the principle according to which being an insurer under the French insurance code is not a relevant criterion for determining the applicable VAT regime.

Nevertheless, the Court refused to apply the exemption in the present case, pointing out to this end that the insurance contract concluded with the insurer only covered the parent company, not the subsidiaries themselves, for the risks attached to the sites operated by the subsidiaries, and that the parent company did not produce any contractual document between it and its subsidiaries (insurer/ insured party relationship).

Therefore, it was not established that the parent company performed an insurance transaction for the benefit of its subsidiaries, nor acted as a disclosed agent.

Request for refund of French VAT reported in USD on invoices

In the recent case of *Computacenter*, the French tax authorities had rejected a claim for a VAT refund filed by a company concerning invoices on which French VAT was reported in US dollars.

The Court restated that, in principle, the amount of VAT payable must be reported on invoices in the national currency of the EU Member State where the supply takes place, i.e. in euros in the present case, otherwise the rejection of the VAT refund claim would be justified.

However, the Court noted that the company provided a conversion table (US dollars/ euros) for all the VAT amounts for which a refund was requested, the accuracy of which was not challenged by the tax authorities. The Court therefore concluded that the tax authorities were able to determine the extent of the company's right to reimbursement.

This decision seems to temper the position established in the *Société Eye Shelter* judgment of 10 July 2015 of the same court. In order to avoid any difficulties, businesses should verify whether the VAT amount is expressed in euros on invoices issued and received.

Italy

Deferred deadlines for 'Black Lists' and 'Spesometro' related to FY2015

To allow taxpayers to update their software and proceed with the completion and e-submission of the new forms for 'Black Lists' and 'Spesometro' in full compliance with the technical instructions released by the tax authorities, the Director of the Italian Tax Authorities has issued:

- Act n° 45144/2016 (amending the former Act dated 2 August 2013), based on which FY2015 'Black Lists' can be submitted separately by the new deadline of 20 September 2016 (according to the former Act, a 'joint submission' of both the annual 'Black List' and 'Spesometro' was due within April 2016). For completeness, please note that the 'Black List' communication must be submitted on an annual basis from FY2015 onwards; previously submission was monthly or quarterly. As already announced, the change in the timing for the submission of 'Black Lists' (introduced by the so-called 'Simplifications Decree' dated 21 November 2014, n° 175) did not apply to FY2014, which was the year when the change took place (transitional period);
- Act n° 52425/2016 (amending the former Act dated 2 August 2013), based on which the FY2015 'Spesometro' due by monthly taxpayers could be submitted by 20 April 2016, as well as the form due by quarterly taxpayers (under the former Act, the 'Spesometro' was due by 11 April 2016 for monthly taxpayers and by 20 April 2016 for quarterly taxpayers only). For completeness, please note that the 'Spesometro' reports, on annual basis, all transactions, performed by taxpayers, that are relevant for VAT purposes in Italy but not yet declared to the tax authorities (e.g. intra-Community transactions declared in Intrastat forms).

VAT trends for first two months of 2016

In press release n° 63, dated 5 April 2016, the Ministry of Economy and Finance made available the data related to VAT revenues accrued in the first two months of 2016, which are equal to EUR 13.506 million. This significant increase equal to 14% (+EUR

1,654 million), compared to the value in the same period of 2015, confirms the recent positive trend for VAT revenues already announced by the Ministry of Economy and Finance in press release n° 41 dated 8 March 2016.

Pre-clearing conditions

In Note No 41966/RU issued in 9 March 2016, the Customs and Monopoly Agency has provided some new specific conditions to be met by operators in order to apply for the experimental pre-clearing procedure in Italy (i.e. the ability to anticipate the customs clearing of goods whilst they are still on the sea).

Excise duties

On 15 March 2016, the Customs and Monopoly Agency issued Note No RU 31289, explaining the content of recent law provisions relating to the favorable excise duty treatment granted to the use of some energy products and lubricant oils in boats sailing European and Italian sea waters.

UCC and e-customs declarations

As is known, starting from 1 May 2016, the Union Customs Code will be entirely applicable.

Taking this into account, the Customs and Monopoly Agency have updated some of the layouts to be used by the operators to e-file their customs declarations (e.g. the layouts relating to the place in which the relevant goods are located).

Netherlands

Supreme Court rules on VAT recovery of pension fund costs in PPG case

The Supreme Court has ruled, in line with the Court of Justice of the European Union judgment in the case of *PPG Holdings*, that costs relating to the management and operation of a pension fund qualify as general costs. Any VAT incurred on costs relating to the management and operation of a pension fund is recoverable by the employer, where those costs are not passed on to the pension fund. The right to deduct the VAT exists on the basis that there is a direct and immediate link between these costs and the taxable business activities of the employer.

Furthermore the Supreme Court ruled that no restriction to the right to deduct VAT applies because the pension provision is not an employee provision resulting in a limitation of deduction because of private use.

Poland

CJEU confirms that outsourced insurance claims handling is not VAT exempt

The Court of Justice of the European Union has followed the Advocate General's Opinion in the insurance outsourcing case of *Aspiro SA* (Case C-40/15), formerly *BRE Ubezpieczenia sp. z o.o.*, and confirmed that the claims handling and settlement services undertaken by Aspiro do not qualify for exemption under EU law.

The judgment confirms that Aspiro's work (which comprised an end-to-end claims handling service supplied to insurance companies, including the assessment of claims made by policyholders to determine if a claim should be paid by the insurer and, if so, the quantum of the payment and dealing with complaints about the claims handling process as well as other administrative activities) did not amount to 'insurance' for the purposes of the EU VAT exemption and that, since Aspiro was not an insurance agent or broker, it could not qualify for exemption as 'services related to insurance transactions' either.

General binding ruling on taxpoint for construction services

Further to the Polish VAT law binding as of 1 January 2014, the taxpoint for construction services arises in general upon completion of the services (B2C relations) or upon invoice issuance (B2B relations), which is, however, determined by the time of service completion (invoice is to be issued within 30 days of completion of works).

A number of disputes have arisen as regards the concept of 'service completion' since the implementation of these provisions.

Based on the common approach in the construction industry, the time of service completion is considered to be the time of signing by the investor of the protocol accepting the works performed or the time a work acceptance certificate is issued (if the contract is based on FIDIC regulations). Such an approach was in line with the VAT taxpoint regulations binding until the end of 2013, as well as the provisions concerning CIT. However, as of 2014, the tax authorities have started to challenge such an approach, arguing that the time of service completion should be understood to be the time of the factual completion of works and the time of notifying the investor that a given stage of works is ready to be subject to the acceptance procedure. In particular, the time of the taxpoint cannot be determined by contractual relations between the parties (the time of the signing of the protocol).

On 5 April 2016, the Minister of Finance issued a general binding ruling as regards the time of taxpoint occurrence in construction services. The ruling confirms the practice of the tax authorities developed since the beginning of 2014. Taxpayers should monitor the time of service completion as determined in the ruling (summarized above) to avoid any arrears which may arise, given the common practice in the construction industry.

Portugal

State Budget Law 2016

Further to the approval of the State Budget Law for 2016, the Portuguese tax authorities have published a Circular Letter which includes guidance/ clarifications with regards to the VAT and excise duty changes introduced by the State Budget Law.

In addition, on 4 April 2016, Ordinance nr. 67-A/2016 was published, which determines that individual packages of cigarettes with the previous excise duty stamp approved for 2015 can only be introduced for consumption until 30 April 2016, and can only be commercialized and sold to the public until 30 June 2016.

Russia

Draft Law stipulating exemption from VAT of operations on supply of secondary aluminum and its alloys

It is reported that the Draft Law No.1016701-6 “On introduction of changes to art. 149 of Part Two of the Russian Tax Code” was submitted for Russian State Duma consideration. In particular, it is suggested that operations on the supply of secondary aluminum and its alloys should be exempt from VAT.

Draft Law stipulating conditions of VAT exemption on import of raw materials and components for production of medical goods

It is reported that Draft Law No. 1010531-6 “On introduction of changes to art. 150 of Part Two of the Russian Tax Code” was submitted for Russian State Duma consideration. In particular, it is suggested that the import into the territory of the Russian Federation of the raw materials and components for the production of medical goods indicated in subpoint 1, point 2, article 149 of the Tax Code should be exempt from VAT only where their analogs are not produced in Russia.

Decision of Supreme Court on inclusion of royalties in customs value of imported goods

A case on the inclusion of royalties in the customs value of imported computer stickers was considered by the Russian Supreme Court in Decision No. 307-KG15-14266 of 21 March 2016, on case No. A56-53020/2014.

The company imported into Russia stickers for computers used for verification of authentication of installed software and of the presence of the relevant software license. The importer paid royalties for every download of the software on the computers produced by the importer in Russia. The importer did not include the royalties paid for the software in the customs value of the imported computer stickers.

The Court supported the customs authorities and decided that the stickers are inseparably connected with the software and are carriers of intellectual property for which the importer pays royalties. Thus, the Court decided that the royalties should be included in the customs value of the imported stickers.

Introduction of changes to procedure for levying excise duty

Federal Law No. 101-FZ of 05.04.2016 “On the introduction of amendments to Part One and Chapter 22 of Part Two of the Russian Tax Code (as regards updating the procedure for levying excise duties)” envisages the following amendments to the procedure for levying excise duty:

- Amendment of the requirements for bank guarantees provided by the taxpayer to gain exemption from excise duties when selling excisable goods outside of Russia, and amendment of the procedure for fulfilling the obligation to pay excise duties with bank guarantees;
- Exclusion of the possibility of reducing the tax base on the sale of alcoholic and/ or excisable alcohol-containing products by returns, and the introduction of a ban on recovering excise duty paid by the taxpayer in relation to alcoholic and/ or excisable alcohol-containing products upon the return or rejection of the goods by the purchaser;
- Retention of the right to recover paid excise duties upon the return or rejection by the purchaser in respect to other excisable goods on the condition that documents confirming the return of the goods are presented, and that excise duties are paid in full upon the subsequent sale of the returned excisable goods;
- Possibility to present the register of customs declarations to justify exemption from excise duties in case of export sales.

The Federal Law will enter into force on 5 May 2016, with the exception of provisions with respect to which a special date of entry into force is stipulated in the Law.

Changes to completion of free customs zone customs procedure on territory of the Special Economic Zone in the Kaliningrad region

Federal Law No. 72-FZ of 30.03.2016 has introduced changes with respect to the accounting and payment of VAT upon completion of the free customs zone customs procedure on the territory of the Special Economic Zone in the Kaliningrad region. In particular, it is provided that upon release of goods for internal consumption upon completion of the free customs zone customs procedure in the Kaliningrad region, VAT is not paid to the customs authorities where the taxpayer does not apply a special tax regime and does not supply goods without payment of the tax (with the exception of application of the VAT rate of 0%). This is to prevent double taxation, i.e. payment of VAT to the customs authorities upon release of the goods and to the tax authorities on

the supply of the goods. (Taxpayers applying special tax regimes do not pay VAT on the supply of goods, and pay VAT to the customs authorities upon release of goods.) Furthermore, if these goods have not been used for VATable operations within 180 days of the date of their release, the VAT accounted for upon the customs declarations must be paid, and can be claimed for recovery after the use of the respective goods in VATable operations.

The changes have been introduced because, starting from 1 April 2016, the procedure for determining the status of goods for customs purpose changed (in accordance with the obligations of the Russian Federation undertaken upon entering the WTO), resulting in the application of general rules of completion of the free customs zone customs procedure, implying payment of VAT upon release of the goods produced on the territory of the Special Economic Zone in the Kaliningrad region.

The Federal Law came into force on 1 April 2016.

Draft Law on technological plain

It is reported that the Ministry of Economic Development of the Russian Federation is working on a Draft Law “On technological plain”. It is suggested that the technological plain will be created on the territory determined by the Government of the Russian Federation for the creation of conditions for the introduction of scientific-technological centers and the commercialization of inventions. The participants of the technological plain will be able to use customs concessions, VAT exemptions upon the importation of goods (the respective expenses will be compensated by subsidies), a simplified regime for attracting foreign specialists, and also tax concessions similar to those applied to participants of the project ‘Skolkovo’ (exemption from payment of profits tax, VAT, property tax).

Plan of Action for Russian Government aimed at ensuring stable social and economic development of Russia in 2016 approved

The Plan of Action for the Russian Government aimed at ensuring the stable social and economic development of Russia in 2016 has been approved. Key initiatives include:

- Introducing amendments to the Russian Tax Code regulating the taxation of oil production based on financial results in order to encourage site exploration (pilot projects);
- Extending the period for applying reduced social contribution rates by companies engaged in IT, engineering and other prospective industries;
- Increasing the threshold income for applying special taxation regimes up to RUB 120 million and increasing the threshold value of fixed assets used in the simplified taxation system;

- Assessing the performance of Special Economic Zones and liquidating underperforming SEZs;
- Building a legal basis for technological parks, industrial parks, agroindustrial and tourist parks;
- Extending the unified tax on imputed income (UTII) until 31 December 2020, while simultaneously reducing the range of its application, improving the mechanism for establishing the deflator coefficient used for the UTII purposes;
- Reducing the tax burden for vehicle owners with the allowed maximal weight exceeding 12 tons for transportation tax purposes;
- Extending the period for applying 0% VAT by regional passenger railway carriers.

Revised Moscow Investment Strategy 2025 published

A revised Investment Strategy for the city of Moscow until 2025 and a Plan of Initiatives to Implement the 2016-2018 Strategy have been published. The documents envision the following undertakings:

- Simplifying state registration with the tax authorities for legal entities and private entrepreneurs;
- Reducing the number of field tax inspections for bona fide small businesses and large taxpayers;
- Extending the range of entrepreneurial activities to be performed under the patent taxation system;
- Developing and introducing tax incentives to encourage investment activities, including those that support industrial businesses based on economic indicators;
- Introducing tax holidays to newly registered private entrepreneurs that choose the simplified or patent taxation systems and operate in the scientific, production and social industries;
- Exempting investors from profit tax on built social objects transferred into the possession of a subject or municipality;
- Providing benefits and/ or deferrals on land lease payments and reducing the tax burden on businesses in the 'real' industries to encourage their investment activities;
- Providing tax benefits to automotive producers in exchange for investments;
- Providing tax benefits to hotels;

- Developing and implementing additional measures for supporting the creation of and encouraging activities of industrial and service clusters, industrial parks and industrial zones in the priority industries, including pharmaceuticals, information technology, biochemicals, manufacturing of auto parts, construction materials, etc.

Spain

Judgment regarding deductibility of input VAT incurred by company engaged in promotion and advertising of Madrid

A judgment has been issued on 8 March 2016 by the Supreme Court regarding the right to deduct the input VAT incurred by a company whose sole shareholder is a public entity, and which is mainly engaged in undertaking promotional and advertising activities with the aim of boosting the international perception of the City of Madrid and attracting foreign investment for the city.

Within the framework of a VAT inspector procedure, the tax authorities denied most of the input VAT refund requested by the entity as, in their opinion, the input VAT incurred on the purchase of goods and services for undertaking the activity of promoting the City of Madrid was not deductible, given that such promotional activity would be disregarded for VAT.

By contrast, the judgment of the Supreme Court states that both such a company meets the condition of a business or profession for VAT purposes and that such promotional activity is subject to VAT, the economic nature of which cannot be questioned, whatever the purpose or results of that activity.

This judgment makes specific reference to the recent Court of Justice of the European Union judgment *Saudaçor*, in which, with a similar background (i.e. a company committed to create a national health service that had to be mainly financed with public funds), the CJEU concluded that there was a business activity under article 9(1) of the EU Principal VAT Directive.

United Kingdom

VAT on fuel for private use: New scale rates published

The tax authorities have published the new scale rates to be applied to determine the VAT to be accounted for by businesses that provide fuel for private use by staff. The new rates must be used by such businesses to work out the VAT due on 'private use' fuel provided by businesses, on VAT returns for accounting periods beginning on or after 1 May 2016.

Eurasian Economic Union

Introduction of anti-dumping duty on some types of hot-rolled iron rods originating from Ukraine and imported into the territory of the Eurasian Economic Union

The Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 28 of 29 March 2016 introduces anti-dumping duty with respect to some types of hot-rolled iron rods originating from Ukraine. The anti-dumping duty will apply to some types of hot-rolled iron rods classified under certain classification codes of headings 7213, 7214, 7227 and 7228. The introduced anti-dumping duty rate varies depending on the manufacturer of the imported iron rods from 9.32% to 10.11% of the customs value of the imported goods.

The Decision came into effect on 30 April 2016.

The anti-dumping duty applies for five years.

Decrease in rates of import customs duties on certain goods

The Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 26 of 29 March 2016 and the Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 25 of 22 March 2016 introduce a decrease in the rates of import customs duties on several goods.

In particular, Decision No. 26 introduces decreased rates of import customs duty on several goods in accordance with Russia's obligations with the WTO. In particular, decreased import customs duties are introduced with regard to several foods, beverages, wood, paper and machinery from 1 September 2016.

Decision No. 25 introduces decreased import customs duty rates on cauliflower, broccoli, Brussels sprouts, several types of almond, dates and grapes. The import customs duty rate on cauliflower and broccoli will be decreased from 11% to 5% from 22 April 2016 to 31 May 2017 inclusive. The import customs duty rate on Brussels sprouts will be decreased from 13% to 5% from 22 April 2016 to 31 May 2019 inclusive. The import customs duty rate on several types of almond, dates and grapes will be decreased from 5% to 0% from 22 April 2016 to 31 May 2019 inclusive.

Decision No. 25 came into effect from 22 April 2016 and Decision No. 26 comes into effect from 30 April 2016.

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

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

Atentamente,
Deloitte Abogados

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

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

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