



**Septiembre 2016**  
Boletín de IVA

Deloitte Legal  
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos  
Especiales

# Índice de contenido

## I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de julio de 2016. Asunto C-543/14 (Ordre des barreaux francophones y germanophone y otros).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de julio de 2016. Asunto C-332/15 (Astone).
3. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 18 de julio de 2016. Recurso N°108/2014.
4. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia nº 834/2016, de 7 de julio de 2016.

## II. Doctrina administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 799/2013, de 22 de septiembre de 2016.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2413-16, de 6 de junio de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2489-16, de 8 de junio de 2016.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2495-16, de 8 de junio de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2643-16, de 14 de junio de 2016.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2729-16, de 15 de junio de 2016.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2953-16, de 24 de junio de 2016.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2982-16, de 27 de junio de 2016.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2983-16, de 27 de junio de 2016.

## **III. Country summaries**

### **Americas**

#### **Colombia**

The Tax and Customs Authority recently announced the implementation of scanners for non-intrusive inspections, to comply with the new customs code standards.

### **Asia Pacific**

#### **India**

The Constitution Bill, 2014 for GST has been approved by the President.

The Central Board of Excise and Customs has issued clarification on service tax liability in the case of the hiring of goods without the transfer of a right to use goods.

The Bombay High Court has considered the applicability of VAT and service tax on the transfer of the right to use intellectual property, in two separate cases.

#### **Japan**

The place of supply rules for digital services are changing from 1 January 2017.

### **EMEA**

#### **Denmark**

The tax authorities are being reorganized.

#### **Egypt**

The new VAT law applies as of 8 September 2016, at the rate of 13%.

#### **France**

As from 1 January 2018, VAT payers must use only secure and certified software and cash register systems.

As from 2020, all invoices between public-sector and their suppliers will be dematerialized.

#### **Italy**

The Pescara VAT Office has become competent for MOSS matters.

Bitcoin transactions are exempt from VAT.

There has been clarification regarding the recovery procedure for VAT paid following a tax assessment for split payment transactions.

The interest rate for customs deferment accounts has been set at 0.213%.

### **Ivory Coast**

The 2016 Financial Law came into force on 4 January 2016, and introduced a number of reforms, particularly with regard to indirect taxes.

### **Netherlands**

Questions have been referred to the CJEU regarding the VAT treatment of a guided tour of a stadium and museum visit.

The annual Budget has taken place, and the Tax Plan 2017 presented. The Tax Plan includes three indirect tax issues:

- The VAT exemption for water sports associations is to be amended;
- The definition of 'building land' is to be amended;
- The VAT bad debt relief legislation is to be simplified.

### **Poland**

The Government has published a draft bill including the abolition of quarterly VAT returns.

### **Portugal**

Details have been published regarding the new excise duty refund scheme for road freight companies.

### **Russia**

A draft law is being developed on the introduction of 'tax free'.

A draft law is being developed on amending the application of VAT to export operations.

A draft law is being developed on the right for taxpayers applying the special tax regime of single agricultural tax to voluntarily pay VAT.

Crude lead has been included in the list of goods for which temporary restrictions or prohibitions of export may be introduced.

Salt, sodium chloride and sea water have been included in the list of goods prohibited for import into Russia.

## **Spain**

The General Tax Directorate has issued a tax binding rule on requirements for VAT e-invoicing.

## **United Kingdom**

The tax authorities have issued guidance on the domestic reverse charge for telecoms services.

The tax authorities have extended the transitional period for the application of new rules regarding VAT recovery on pension fund management costs.

The Court of Appeal has ruled that a charity conducted an economic activity for VAT purposes.

Another 'payment handling' VAT exemption case is being referred to the CJEU.

## **Eurasian Economic Union**

Tariff quota have been introduced on rice originating from Vietnam and certain agricultural goods.

There have been amendments to the list and procedure for the import and export of certain pharmaceutical goods in the Eurasian Economic Union.

## I. Jurisprudencia

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-543/14, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros*

*Directiva 2006/112/CE — Validez e interpretación de la Directiva — Servicios prestados por los abogados — Sujeción al IVA — Derecho a la tutela judicial efectiva — Igualdad de armas — Asistencia jurídica gratuita*

En el litigio principal que da origen a esta sentencia, el Tribunal Constitucional belga conoce de una serie de recursos que tienen por objeto la anulación del artículo 60 de la Ley de 30 de julio de 2013, la cual suprimió, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, la exención del IVA de que gozaban los servicios prestados por los abogados, que el Reino de Bélgica había mantenido sobre la base de la disposición transitoria del artículo 371 de la Directiva 2006/112.

El tribunal remitente se plantea en primer lugar si la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados y el incremento del coste de esos servicios que implica dicha sujeción son compatibles con el derecho a la tutela judicial efectiva y, en particular, con el derecho a contar con asistencia letrada.

Concluye el Tribunal que, como el importe del IVA controvertido en el litigio principal dista mucho de constituir la parte más importante de los gastos procesales, no puede considerarse que la sujeción a dicho impuesto de los servicios prestados por los abogados constituya por sí sola un obstáculo insuperable para acceder a la justicia o que prácticamente imposibilite o dificulte excesivamente el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. En estas circunstancias, el hecho de que la sujeción al impuesto pueda acarrear eventualmente un incremento de los referidos gastos no invalida tal sujeción, a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En segundo lugar, se pregunta el tribunal remitente si la normativa controvertida en el litigio principal es conforme con el principio de igualdad de armas, puesto que ese incremento del coste sólo afecta a los justiciables que no tienen la condición de sujetos pasivos y no gozan del derecho a la asistencia jurídica gratuita, mientras que los justiciables que son sujetos pasivos tienen la posibilidad de deducir el IVA soportado por esos servicios.

Considera a este respecto el TJUE que la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados controvertida en el litigio principal, pese a la eventual ventaja económica que puede otorgar a algunos de esos justiciables, no sitúa, en lo que al derecho a un proceso justo se refiere, a los justiciables que no sean sujetos pasivos en clara desventaja con relación a quienes sí lo sean.

Así, el hecho de que una de las partes de un litigio tenga la capacidad de abonar honorarios de abogado más elevados que la parte contraria no supone necesariamente que cuente con mejor representación jurídica, ya que, en un sistema de libre negociación de los honorarios de abogado, como el que rige en Bélgica, puede que los abogados hayan de tener en cuenta la situación económica de sus clientes y pedir a quienes no sean sujetos pasivos honorarios, IVA incluido, menos elevados que los que solicitan a aquellos de sus clientes que sean sujetos pasivos.

Por último, se plantea al TJUE si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 o alguna «otra disposición» de esta Directiva deben interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que disfrutaban de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, como el que es objeto del litigio principal, están exentos del IVA.

Responde de forma negativa el Tribunal, con base en su propia jurisprudencia, al haber declarado que un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente y la estabilidad de su compromiso social. Pues bien, señala el TJUE que, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social.

Considera el Tribunal que esta jurisprudencia es válida *mutatis mutandis* para la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, puesto que la aplicación de dicha exención no sólo está sujeta a un requisito relativo al carácter social de los servicios prestados de que se trate, que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, sino que, además, se limita a los servicios prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social.

Así y en el presente asunto, se desprende de los autos que no todos los abogados prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino únicamente aquellos que se presentan

voluntariamente para hacerlo con carácter principal o accesorio y que están inscritos a tal efecto en una lista que se elabora anualmente. Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-332/15, Giuseppe Astone**

*Directiva 2006/112/CE — Derecho a la deducción del IVA — Requisitos materiales Requisitos formales — Plazo preclusivo — Disposiciones que excluyen el derecho a deducir en caso de incumplimiento de la mayoría de los requisitos formales — Fraude fiscal*

Se solicita el pronunciamiento del TJUE respecto del derecho a la deducción del IVA de un sujeto pasivo que no respetó «ninguna» de las obligaciones formales que le incumbían en materia de IVA, tanto en lo que se refiere al IVA devengado como el IVA deducible (presentación de autoliquidaciones, obligación de registro de las facturas emitidas y recibidas, etc.).

Así y en primer lugar se plantea al TJUE si los artículos 167, 168, 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como del que se trata en el litigio principal (dos años).

Responde de forma negativa el Tribunal, para lo cual recuerda que, en el contexto de la aplicación del mecanismo de inversión, un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva IVA, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad).

En el caso de autos, por lo que respecta al principio de equivalencia, no considera el TJUE que el plazo preclusivo de dos años no respete este principio (como ya declaró en el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, que tenía por objeto el mismo plazo preclusivo).



En lo que atañe al principio de efectividad, recuerda el Tribunal que un plazo preclusivo de dos años no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 167 y el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva IVA, permiten que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho

Concluye el TJUE que la decisión sobre el respeto a dichos principios incumbe al tribunal remitente.

En segundo lugar, se plantea al Tribunal si los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que éste ha incumplido la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho.

De nuevo, responde de forma negativa el TJUE.

Tras recordar que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, señala el TJUE que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva, como ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal.

Continúa argumentando el Tribunal que, en el caso de autos, aun suponiendo que estos incumplimientos de estas obligaciones formales que incumbían al acusado en el litigio principal, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la administración tributaria, no impidan aportar la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que dan derecho a deducir el IVA soportado, es preciso observar que tales circunstancias pueden acreditar la existencia del caso más simple de fraude fiscal, en el que el sujeto pasivo no cumple deliberadamente con las obligaciones formales que le incumben con el fin de evitar el pago del impuesto.

A juicio del TJUE y en particular, la falta de presentación de declaración de IVA, al igual que la falta de llevanza de una contabilidad, que permitan la aplicación del IVA y su control por la administración tributaria, y la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas

pueden impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren tales incumplimientos constitutivos de fraude fiscal y denieguen, en tal supuesto, el disfrute del derecho a deducir.

### **3. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 18 de julio de 2016. Recurso N°108/2014**

#### ***Fecha del devengo del Impuesto en ejecuciones parciales de obra. Bienes inmuebles***

El supuesto de hecho que origina la controversia consiste en que la actora fue contratada para ejecutar una obra por un promotor y, para llevar a cabo dicha ejecución, debió subcontratar determinadas ejecuciones parciales con ciertos subcontratistas. Fruto de esta subcontratación se produjeron entregas parciales, emitiendo los subcontratistas facturas a la parte actora, repercutiendo e ingresando el IVA correspondiente. La actora procedió a declarar como cuotas de IVA deducibles las cantidades que le fueron repercutidas.

Planteado el supuesto de hecho, la inspección (ratificado por el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y por el Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante TEAC) sostuvo que dichas cuotas no eran deducibles por la actora al no haberse producido todavía el devengo de dichas operaciones por no haber entregado la recurrente la obra principal al promotor.

En este sentido, a la luz de los contratos aportados, el TEAC argumenta que no todo cobro parcial que se produzca es una entrega parcial por no haber finalizado el contrato, el cual, se entenderá finalizado una vez se entregue la obra principal. De este modo, llega a la conclusión de que el momento del devengo no se había producido debido a que la actora no había entregado todavía la obra principal al promotor.

La Audiencia Nacional, para resolver la cuestión controvertida sobre el momento en el que se produce el devengo en las ejecuciones parciales de obra, analiza lo dispuesto en la Ley 37/1992, la distinta jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) y los contratos aportados por la actora.

La Audiencia expone que, a diferencia de lo sostenido por el TEAC, el devengo del impuesto tiene lugar con la emisión de la factura por parte del subcontratista, no pudiendo entenderse que el momento del devengo de la obra parcial efectuada por el subcontratista se produce cuando la actora entrega la obra principal al promotor.

Sobre la base de la jurisprudencia del TJUE y del principio de neutralidad del IVA, la Audiencia expone que admitir, como hace el TEAC, una fecha en cuanto a la repercusión e ingreso del IVA por parte de los subcontratistas por dichas ejecuciones pero, por el contrario, no admitir dicha fecha para ejercer el derecho a la deducción por parte de la actora no resulta ajustado a derecho, máxime cuando la Administración tampoco ha rectificado la repercusión realizada por los subcontratistas.

La Audiencia Nacional, concluye que no puede haber dos fechas de devengo distintas en relación con la misma operación, por lo que, las ejecuciones parciales de obras puestas a disposición de la recurrente se producen en el momento en el que se emite la correspondiente factura.

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional estima el recurso interpuesto por vulnerar el principio de neutralidad, debiendo permitir la deducción a la entidad recurrente en el momento en que repercutieron los subcontratistas las cuotas del IVA correspondientes a la actora.

#### **4. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia nº 834/2016, de 7 de julio de 2016**

##### **Operaciones complejas – Devengo del IVA – Cálculo de la base imponible**

La entidad recurrente es una entidad constructora a la que se adjudicaron por concurso unos derechos de superficie sobre diferentes fincas para la construcción de viviendas y garajes destinados al arrendamiento.

La operación se articuló sobre la base de los siguientes negocios jurídicos complejos:

- a) El instituto de la vivienda de una determinada comunidad autónoma (en adelante, "IVI") constituyó, en terrenos de su propiedad, derechos de superficie en favor la constructora por un período de 20 años, transcurridos los cuales hacía suyo lo edificado sin indemnización alguna, a cambio de un canon del 2% del valor estimado de las parcelas.
- b) La entidad recurrente se obligaba, además, a ceder en arrendamiento las citadas viviendas al IVI desde la finalización de la construcción hasta la expiración del plazo de duración del derecho de superficie.

La sociedad constructora emitió al IVI las correspondientes facturas mensuales por los arrendamientos repercutiendo el IVA. Por su parte, el IVI se negó a aceptar las citadas facturas por no estar de acuerdo ni con el tipo de IVA aplicado ni con el cálculo de la base imponible.

En primer lugar, el TSJ de Madrid concluye que la cesión de la edificación en arrendamiento tiene la calificación de entrega de bienes, ya que dicha edificación pasará a ser propiedad del arrendatario (el IVI), en cualquier caso, transcurridos veinte años.

Por lo que respecta a la base imponible, el TSJ entiende que la contraprestación por la constitución del derecho de superficie está integrada, de una parte, por los cánones que ha de satisfacer la sociedad superficiaria (contraprestación dineraria) y, de otra, por las instalaciones que revertirán a la extinción del citado derecho (contraprestación en especie). Por tanto, la base imponible de dicha constitución será el mayor entre el valor de mercado del citado derecho de superficie y la suma de los cánones más el valor de mercado de las instalaciones objeto de reversión.

En cuanto al devengo del impuesto, en aplicación de la regla establecida en el artículo 75.Uno.1º de la Ley del IVA, entiende el tribunal que se producirá en el momento en que el edificio se ponga en posesión del IVI con motivo del arrendamiento y no cuando efectivamente revierta la propiedad.

Como consecuencia de lo anterior, dado que el IVA se devenga en el momento en el que el inmueble se pone en posesión del futuro adquirente del mismo, los pagos realizados en virtud del arrendamiento por el IVI carecen de trascendencia a efectos del IVA, ya que éste se ha devengado de manera anticipada.

## II. Doctrina administrativa

### 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 799/2013, de 22 de septiembre de 2016

#### **Presentación de la declaración-resumen anual de IVA (Modelo 390) – No interrupción de la prescripción**

Los efectos interruptivos de la prescripción de la declaración-resumen anual de IVA han sido objeto de debate durante los últimos años.

El 25 de noviembre del 2009, el Tribunal Supremo analizó esta problemática, publicando la primera sentencia sobre esta cuestión. En dicha resolución, el Alto Tribunal consideró que la declaración-resumen

anual sí que interrumpía la prescripción porque comportaba una ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año. Dicho criterio fue confirmado por el Tribunal en pronunciamientos posteriores.

Mediante esta reciente resolución, el TEAC ratifica el criterio que hasta ahora venía manteniendo, y que es contrario al criterio interpretativo sostenido por el Tribunal Supremo, por cuanto considera que la declaración-resumen anual no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Dentro de su argumentación, el TEAC señala una diferencia fundamental que, a su juicio, *"puede llevar a dar un trato distinto a la declaración-resumen anual respecto del otorgado por el TS (...)".* Y es que, en los ejercicios que examinó el Tribunal Supremo, al presentar el Modelo 390 era obligatorio adjuntar las autoliquidaciones (declaraciones-liquidaciones) presentadas a lo largo del ejercicio, circunstancia que no acontece en el año 2004, que es el ejercicio sobre el que resuelve el TEAC en esta reciente resolución.

A resultas de lo anterior, el TEAC fundamenta su decisión atendiendo a los siguientes argumentos:

- La declaración-resumen anual suministra información de datos acumulados. Por lo tanto, no puede atribuirse una función interruptora de la prescripción a una declaración en la que no puede diferenciarse la información correspondiente a cada uno de los periodos de liquidación.
- La declaración-resumen anual se realiza mediante una mera operación aritmética consistente en el sumatorio de las casillas de los Modelos 303. Es decir, no se desarrollan los datos de una forma que permita concluir que se está suministrando a la Agencia Tributaria una información que le permita tener un conocimiento exhaustivo del sujeto pasivo.
- En virtud de la Ley del IVA, la liquidación del impuesto implica ingresar la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado deducible. A la vista de la definición anterior puede concluirse que el Modelo 390 no tiene un contenido liquidatario.
- La declaración-resumen anual permite conocer la situación del contribuyente a 31 de diciembre pero no aporta liquidaciones adicionales a las ya efectuadas mediante las otras declaraciones periódicas.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2413-16, de 6 de junio de 2016**

*Tipo impositivo aplicado a los servicios de restauración prestados en centros de asistencia residencial*

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

*La sociedad consultante es una entidad privada sin ánimo de lucro que presta el servicio de centro de día y de noche así como se asistencia residencial a personas enfermas que ocupan, algunos, plazas concertadas con alguna Administración Pública. La consultante contrata con una empresa la prestación del servicio integral de restauración para todos los usuarios de dichos centros y residencias.*

A los efectos de determinar cuál es el tipo impositivo aplicable a los servicios descritos, la DGT analiza si procede o no ajustarse a lo dispuesto en el artículo 91.dos.2.3º de la Ley del IVA en virtud del cual tributarán al tipo del 4% los siguientes servicios:

*"Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/06 de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75% de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en dicha Ley."*

La DGT, en su contestación, define los requisitos que debe cumplir el servicio prestado por la entidad subcontratada para poder aplicar el tipo súper reducido, esto son los siguientes:

- Se aplicará el tipo impositivo del 4 a las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, cuando dichos servicios se correspondan, objetivamente considerados, con los definidos en los artículos 22, 23, 24 y 25 de la Ley 39/2006.
- Debe existir un control administrativo sobre los precios que se cobran por los citados servicios, control que la Ley del Impuesto especifica por medio de la exigencia de plazas concertadas o mediante precios derivados de un concurso administrativo.

- También se aplicará cuando dichas prestaciones se efectúen como consecuencia de una prestación económica de ayuda (definida en el artículo 17 de la ley 39/2006) que cubra más del 75% de su precio.

Dicho lo anterior, concluye la DGT que el servicio subcontratado por la entidad consultante no puede beneficiarse del tipo impositivo súper reducido, con independencia de que los usuarios del mismo ocupen o no plazas concertadas, lo que lleva a concluir que si la entidad subcontratada no cumple con los requisitos arriba estipulados no es posible beneficiarse del tipo impositivo del 4 por ciento y tendrá, por ende, que repercutir al tipo del 10 por ciento.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2489-16, de 6 de Junio de 2016**

*Posibilidad de que las operaciones mencionadas estén exentas del Impuesto en virtud del artículo 22 de la Ley del Impuesto*

En la presente contestación, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

*La consultante es una sociedad mercantil italiana identificada con NIF-IVA español pero no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que se encarga, con su propio personal, de la gestión del bar y del restaurante de buques destinados a la navegación marítima que son propiedad de una compañía italiana que los afecta a su actividad de transporte remunerado de pasajeros.*

*Los buques efectúan los siguientes tipos de trayecto:*

- *Nacionales: con puertos de salida y llegada situados en Italia y trayectos por aguas nacionales exclusivamente.*
- *Intracomunitarios: con puertos de salida en Italia y de llegada en cualquier otro Estado Miembro de la UE y viceversa.*
- *Internacionales: con salida desde Italia y destino a un puerto situado fuera de la Comunidad o viceversa o bien trayectos con puerto de salida situado en España u otro Estado Miembro de la UE y puerto de destino situado fuera de la Comunidad.*

*Las operaciones efectuadas a bordo de los buques son las siguientes:*

- *Servicio de comidas, así como venta de bebidas y alimentos a la tripulación fuera del servicio de comedor que paga directamente la compañía de navegación.*

- *Servicio de comidas a los pasajeros: el precio del servicio es abonado por éstos a la compañía de navegación junto con el precio del pasaje y la compañía de navegación abona el importe de los servicios a la consultante.*
- *Venta directa de bebidas y alimentos a los pasajeros: el precio de esas adquisiciones es satisfecho por los pasajeros a la compañía de navegación expidiendo ésta un recibo y luego es reembolsado por esta a la consultante.*

En primer lugar, y en particular en lo que respecta a la consideración de los suministros de alimentos o de bebidas como entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del IVA, La DGT hace referencia a lo dispuesto en los artículos 8 y 11 de la LIVA, aludiendo por otro lado tanto al criterio mantenido por este Centro Directivo a estos efectos, como a lo establecido en el Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, donde se matizan las definiciones correspondientes a los servicios de restauración y los de catering.

Así, de conformidad con lo dispuesto en las normas mencionadas y siguiendo con el criterio mantenido en diferentes contestaciones vinculantes a consultas como la de 27 de abril de 2016, entre otras, se determinará que un suministro de alimentos o bebidas tendrá la consideración de prestación de servicios en la medida en que vayan acompañados de servicios auxiliares suficientes que permitan el consumo inmediato de los mismos.

Una vez determinada la consideración como prestación de servicio de las operaciones de referencia, y de conformidad con las reglas de localización aplicables a los servicios de restauración prestados a bordo de un buque, avión o tren, que se regulan en el artículo 70.Uno.5º de la LIVA, señala la DGT que se entenderán sujetos al IVA español aquellos prestados en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto, o para el resto de casos, cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

Así, teniendo en cuenta lo anterior, y en lo que respecta a los trayectos que discurren entre dos puertos situados en territorio italiano y exclusivamente por aguas territoriales italianas, dichos servicios de restauración estarán fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, y por tanto no sujetos al mismo.

En cuanto a los trayectos entre puertos situados en Estados Miembros, señala la DGT que quedarán sujetos al IVA únicamente cuando el puerto de partida esté situado en el territorio de aplicación del Impuesto.



Ya por último, y en cuanto a los trayectos que tengan como punto de partida o llegada algún puerto situado fuera de la Comunidad, solo quedará sujeto por la parte que se preste materialmente en el territorio de aplicación del IVA español.

Por otro lado, señala la DGT la posibilidad de aplicar alguna de las exenciones establecidas en el artículo 22 de la LIVA y desarrolladas en el artículo 10 del Reglamento del Impuesto. En concreto, se remite el mencionado Centro Directivo al apartado tres del citado artículo 22 de la LIVA, donde se señala que para que la mencionada exención resulte de aplicación a las entregas de productos de avituallamiento para los buques que cumplan determinadas condiciones, los mismos deben ser adquiridos por los titulares de la explotación de los buques.

En este sentido, interesa aquí poner de manifiesto que el Anexo de la Ley del Impuesto, en su apartado tercero, define como producto de avituallamiento, entre otros, las provisiones a bordo, entendida estas como aquellos productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros.

De conformidad con lo anterior y con la doctrina de la Dirección General de Tributos, manifestada, entre otras, en la contestación vinculante a la consulta de fecha 7 de marzo de 2003, concluye la DGT señalando lo siguiente:

- Los servicios de restauración y catering que tengan por destinatarios a la tripulación y los pasajeros de un buque estarán exentos en virtud del artículo 22.Tres de la LIVA, siempre que se cumplan los requisitos recogidos en la Ley y el Reglamento.
- Los servicios de restauración y catering prestados directamente a los pasajeros no podrán disfrutar de la exención, ya que no cumplen el requisito establecido en el apartado tres del artículo 22 de la Ley, que indica que deben ser adquiridos por los titulares de la explotación de los buques.
- Los servicios de comedor ofrecido a los pasajeros y adquiridos de forma conjunta con los billetes del viaje también podrán disfrutar de la exención cuando sea la compañía que explota el buque la que actúe en nombre propio en la provisión de dicho servicio.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2495-16, de 8 de junio de 2016**

*Sujeto pasivo del IVA*

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

*El consultante ha adquirido en régimen de gananciales con su esposa un inmueble junto con dos trasteros y un garaje para dedicarlo a su actividad empresarial. Posteriormente, procede a arrendar a una empresa los trasteros y el garaje.*

*En la actualidad, el consultante pretende transmitir los inmuebles a una sociedad mercantil que continuará con la actividad de arrendamiento.*

En primer lugar, y en particular en lo que respecta a la consideración de una comunidad de bienes como sujeto pasivo del IVA, se remite la DGT al artículo 84 de la Ley del IVA, en el cual se establece que tienen la consideración de sujetos pasivos, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

En este sentido, el artículo 392 del Código Civil establece que se entenderá que existe una comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas, por lo que en todos los casos en los que haya indivisión de la propiedad se deberá entender que existe una comunidad de bienes compuesta por los propietarios.

No obstante lo anterior, precisa la DGT que para que la comunidad de bienes en cuestión pueda considerarse como sujeto pasivo del IVA, es preciso que la misma tenga la consideración de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

En este sentido, se remite este Centro Directivo al artículo 1344 del Código Civil, donde se establece que *"mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella"*. Por otro lado, el citado artículo establece que *"son bienes gananciales entre otros, los bienes adquiridos a título oneroso a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los cónyuges"*.

Así, se puede entender que a efectos del IVA la condición de sujeto pasivo puede recaer tanto en la propia comunidad como en cualquiera de sus miembros.

Para el caso objeto de análisis, y en la medida en que es el consultante quien adquiere un inmueble junto con dos trasteros y un garaje con la intención de destinarlo a su actividad empresarial, y posteriormente arrienda los trasteros y garaje a una entidad mercantil, parece lógico que el sujeto pasivo sea el propio consultante, si se adquieren los

inmuebles con la intención de afectarlos al desarrollo de una actividad económica por parte del mismo y no existe intención de explotar los inmuebles por la sociedad de gananciales.

Interesa por su parte señalar que el criterio mantenido por la DGT a estos efectos deriva de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de abril de 2005, donde el citado Tribunal se pronuncia sobre la incidencia de una sociedad matrimonial que como tal no realizaba actividades empresariales pero adquiriría un inmueble para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges.

En particular, respecto a la consideración como empresario de los miembros y no de la sociedad conyugal en sí, en la sentencia en cuestión se establece que cuando una sociedad conyugal que carece de personalidad jurídica y no ejerce como tal una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva encarga un bien de inversión (en este caso inmueble), debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de la deducción.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2643, de 14 de Junio de 2016**

*Servicios de telecomunicaciones- Aplicación de la inversión del sujeto pasivo- Localización de los servicios*

En la presente contestación, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

*La consultante es una sociedad estadounidense no establecida en el territorio de aplicación del impuesto ni en ningún otro Estado de la Comunidad pero sí identificada en Países Bajos a efectos del régimen especial de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad previsto en la Ley del impuesto.*

*Su actividad consiste en ofrecer a artesanos, artistas y coleccionistas un espacio virtual a través de su página web para que éstos ofrezcan sus productos y efectúen sus ventas. La consultante factura un precio a los vendedores por cada producto ofertado, independientemente de que se termine vendiendo. Si hubiera alguna venta, el consultante cobra también al vendedor una comisión consistente en un porcentaje a aplicar sobre el precio de venta del producto. Adicionalmente, por el uso de la plataforma de pago de la web, los vendedores deben satisfacer a la consultante una comisión adicional.*

La DGT, en primer lugar, analiza los arts. 4, 5 y 11 LIVA, a fin de determinar si las actividades llevadas a cabo por entidad consultante pueden ser consideradas como prestación de servicios. Concretamente, parte del hecho de que la entidad presta servicios en el desarrollo de su actividad empresarial, realizando tales actividades. Además, éstas tienen como objetivo intervenir en la distribución de bienes o servicios, entre los que se enclava el comercio.

Finalmente, considerándose como prestación de servicios de manera particular las operaciones de mediación y las de agencia o comisión, se concluye que la entidad mencionada lleva a cabo operaciones calificadas como prestación de servicios.

Después, antes de determinar si los servicios están sujetos al impuesto, se analiza su naturaleza. En concreto, la consultora ofrece su página web como plataforma para que los interesados de todo el mundo anuncien sus productos en ella, percibiendo una tarifa determinada por este servicio durante un tiempo determinado o hasta la venta de dicho producto. La transacción del producto se realiza a través de la página web, existiendo varios métodos de pago. Además, el precio de la transacción es percibido por la consultante en la moneda local del adquirente y se abona al vendedor en el valor de su moneda local. Y, mensualmente, se remiten a los vendedores las facturas aparejadas a su actividad.

De la operativa seguida por la entidad, se identifican tres tipos de servicios:

- I. Facilitar la difusión y publicidad de los productos mediante su página web. Esto se encuadra en el art. 69. Tres, apartado 4º LIVA, traspuesto de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, donde se señalan los servicios prestados de manera electrónica. Y, en base al artículo 7 del Reglamento de Ejecución nº 282/2011, que desarrolla la citada Directiva, se concluye que el servicio prestado por la consultante, mercado en línea, que permite la presencia de los vendedores y de sus productos en su página web debe ser considerado como un servicio prestado por vía electrónica.
- II. Percepción de una comisión en el caso de que el vendedor efectúe una venta. Ésta constituye el precio por la mediación de la consultante. Por tanto, este servicio debe ser calificado como mediación por cuenta ajena efectuada por la consultante.
- III. Percepción de una comisión adicional por prestar el servicio de uso de la plataforma de pago en la página web. Se califica como un servicio de naturaleza financiera.

En relación a estas actividades, la presente consulta viene a analizar si estos servicios han de ser tratados aisladamente o como una única operación. Para ello, la DGT se basa en jurisprudencia del TJUE (Sentencia de 25 de febrero de 1999 recaída en el Asunto C-349/96, Card Protection Plan Ltd y en su propia Contestación nº V1341-14, aplicable al caso, concluyendo que, tanto el servicio de mediación comercial en las transacciones como el de la intermediación financiera deben ser considerados como una totalidad, como un servicio de mediación comercial y quedar sometidos al mismo tratamiento a los efectos del impuesto. Se entiende como una actividad principal y, las otras, como dependientes y vinculadas a ésta.

Por otro lado, en cuanto a las reglas de localización de los servicios, la DGT parte del hecho de que los vendedores son empresarios o profesionales, actuando como tales, en base al artículo 5 LIVA.

Por tanto, en base al artículo 69.Uno.1º LIVA, los servicios prestados por vía electrónica así como los de mediación comercial deberán ser localizados, de conformidad con el artículo 69.Uno.1º de la Ley del impuesto, en el TAI cuando éste sea el ámbito espacial en el que el destinatario del servicio tenga la sede de actividad económica o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual cuando los servicios tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

No obstante lo anterior, respecto de los servicios prestados por vía electrónica así como los servicios de mediación, deberá tenerse en cuenta, para aquellos que queden, en principio, localizados fuera de la Comunidad, que cuando la utilización o explotación efectiva de los mismos tenga lugar en el TAI, será dicho territorio en el que se deban localizar, tal y como preceptúa el artículo 70.Dos. de la Ley del IVA.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2729-16, de 15 de junio de 2016**

*Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno, 2º, letra c) de la LIVA*

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

*La entidad consultante compra chatarra de cápsulas de estaño con un contenido en estaño de más del 99 por ciento. Dicha chatarra es enviada a una fundición para que se la transformen en bloques de estaño de la misma calidad.*

En primer lugar, comienza la DGT señalando que será de aplicación el procedimiento de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.uno.2º.c) de la Ley del IVA en el caso de entregas de un producto resultante de una operación de recuperación de chatarra de hierro, acero y aluminio, siempre que dicho producto esté incluido en la definición contenida en dicho precepto y en el apartado séptimo del anexo de dicha Ley.

No obstante lo anterior, la DGT reitera el criterio establecido en la CV1091-04, en la cual vino a concluir que *"el sujeto pasivo de las prestaciones de servicios efectuados por la entidad consultante, consistentes en la fundición de desperdicios o desechos de metales férricos y no férricos (chatarra y mermas de fabricación) a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra c) y el apartado séptimo del Anexo de la Ley 37/1992, aportados por terceros, y respecto de los cuales nunca adquiere su propiedad, a los que entrega el producto semielaborado resultante de dicho proceso, será la citada entidad."*

Asimismo, la DGT trae a colación otra contestación relativa a la CV1107-04, en la que contestó lo siguiente: *"el sujeto pasivo de las prestaciones de servicios de maquila, consistentes en la fundición de desperdicios o desechos de cinc aportados por terceros a los que se entrega el producto resultante de dicho proceso de fundición, será el empresario o profesional prestador de dichos servicios."*

En consecuencia, el sujeto pasivo de las prestaciones de servicios de maquila objeto de consulta, será el empresario o profesional prestador de dicho servicio.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2953-16, de 24 de junio de 2016**

*Régimen especial del criterio de caja – Ingreso y deducción de cuotas del IVA con posterioridad al cese de actividad*

A partir del siguiente supuesto de hecho, la DGT ha analizado la obligación de ingresar las cuotas del IVA devengadas y la posibilidad de recuperar las cuotas del IVA soportadas con posterioridad al cese de la actividad de un empresario o profesional acogido al régimen especial del criterio de caja:

*"El consultante dado de alta en el epígrafe de Actividad Económica 505.5 Carpintería y Cerrajería, estaba acogido al régimen de caja. El 31 de mayo de 2014 cesa en su actividad económica."*

En primer lugar, la DGT procede a analizar la jurisprudencia del TJUE en relación a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad hasta ese momento.

De acuerdo con dicha jurisprudencia, parece claro que procede reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas, aun soportando dichas cuotas con posterioridad al cese de la actividad.

Por otro lado, la DGT precisa que los artículos 163 decies y siguientes de la Ley del IVA que regulan el régimen especial del criterio de caja, no contemplan especialidades para el caso de cese de actividad. Por tanto, en estos casos, habrá que recurrir a las normas generales del Impuesto.

De acuerdo con lo anterior, concluye la DGT que no se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Consecuentemente, el consultante deberá presentar la correspondiente declaración (modelo 303) por el IVA, para ingresar las cantidades devengadas y ejercer, en su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas objeto de consulta, de acuerdo con el criterio de devengo propio del régimen especial del criterio de caja, y ello pese a que, en su caso, se hubiera presentado el correspondiente modelo censal de baja.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2982-16, de 27 de junio de 2016**

### *Transmisión de finca – Licencia urbanística caducada*

Con ocasión de la presente consulta, la DGT ha analizado la tributación a efectos del IVA de la entrega de una finca en el siguiente supuesto de hecho:

*"La entidad consultante se encuentra sometida a un procedimiento concursal y, en la fase de liquidación, va a transmitir una finca de su propiedad a un matrimonio en régimen de gananciales para uso privativo.*

*En el año 2008 se le concedió a la consultante licencia urbanística tras llevar a cabo una segregación y realizar la correspondiente cesión obligatoria al Ayuntamiento. Dicha licencia ha caducado por transcurso del tiempo y no haber realizado obra alguna.*

*A dicha finca, le resulta de aplicación el régimen del suelo de núcleo rural previsto en la Ley 9/2002, de 30 de diciembre, de Ordenación Urbanística y Protección del Medio Rural de Galicia.”*

Tras analizar los requisitos contenidos en los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA, la DGT determina que la operación de referencia se entiende realizada en el ejercicio de la actividad empresarial de la entidad consultante, estando por tanto sujeta al IVA.

Una vez aclarada la sujeción al IVA de la transmisión, la DGT examina la posible aplicación de la exención recogida en el artículo 20 en relación a las entregas de terrenos rústicos.

En este sentido, si la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, la misma estará exenta. Sin embargo, de acuerdo con el criterio de ese Centro Directivo, en la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en proceso de urbanización.

Por consiguiente, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno. Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, sólo se debe atribuir a un terreno la condición de “en curso de urbanización” a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Sentado lo anterior, en el supuesto en el que la transmisión del terreno se realice incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno, se producirá una entrega de un terreno en curso de urbanización, que estará sujeta y no exenta del IVA.

Resalta ese Centro Directivo, que de acuerdo con el contenido de la consulta la finca se encuentra situada en un terreno calificado como núcleo rural en suelo no urbanizable al que resulta aplicable el régimen del suelo de núcleo rural gallego.

Sin embargo, la consultante habría cumplido con las cargas urbanísticas correspondientes al tipo de suelo del que es titular para ser susceptible de obtener la correspondiente licencia administrativa de edificación, por



lo que cabe asimilar el terreno, en el caso concreto, a un solar (terreno edificable), estando por tanto, su entrega sujeta y no exenta conforme a la Ley del IVA.

Finalmente, señala la DGT que será sujeto pasivo de la entrega de la finca la entidad consultante por no resultar aplicable, según la información contenida en la consulta, los supuestos de inversión de sujeto pasivo contenidos en el artículo 84 de la Ley del IVA, en la medida que la comunidad de bienes del adquirente (matrimonio) no tendría la condición de empresario o profesional, debiendo así la consultante repercutir la cuota correspondiente al tipo impositivo general del 21 por ciento.

## **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2983-16, de 27 de junio de 2016**

*Ente público – Condición de empresario o profesional – Obras de urbanización – Ejecución subsidiaria – Inversión del sujeto pasivo*

En la presente consulta, la DGT analiza si procede la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en relación con el siguiente supuesto de hecho:

*"Como consecuencia del incumplimiento de la entidad consultante de su obligación, como promotor, de ejecutar las obras de urbanización pendientes de un determinado sector de suelo, el correspondiente Ayuntamiento ha acordado la ejecución subsidiaria de tales obras de urbanización pendientes a cargo de la consultante."*

Tras detallar los requisitos que deben concurrir para que la regla de inversión del sujeto pasivo contemplada en el artículo 84.Uno.2º, letra f) de la Ley del IVA, la DGT especifica que, de acuerdo con el supuesto de hecho planteado, la ejecución subsidiaria por parte del Ayuntamiento de las obras de urbanización consiste en la realización efectiva y material de dichas obras por parte de la Administración Pública ante la inactividad del obligado a realizarlas, en este caso, la entidad consultante.

De acuerdo con lo anterior, cuando el Ayuntamiento procede a la ejecución subsidiaria de las obras de urbanización, actúa como empresario o profesional en la medida en que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para el desarrollo de los servicios de urbanización.

Consecuentemente, los servicios de urbanización que dicho Ayuntamiento preste a la entidad consultante estarán sujetos al IVA, pudiendo resultar de aplicación la inversión del sujeto pasivo de

cumplirse todos los requisitos previstos en el mencionado artículo 84.Uno.2º, letra f) de la Ley del Impuesto, siempre y cuando la entidad consultante comunique expresa y fehacientemente al Ayuntamiento que está adquiriendo los servicios de urbanización en su calidad de empresario o profesional.

### III. Country summaries

#### Americas

##### Colombia

#### **Moves towards compliance with new customs code standards**

The Tax and Customs Authority recently announced the implementation of scanners for non-intrusive inspections, to comply with new customs code standards.

The main purpose of this move is to avoid causing damage to the goods being inspected, in addition to achieving an agile customs process.

The implementation of scanners will make customs control processes easier and faster, to reduce the time merchandise must be in port.

The first scanners were implemented in the port of Buenaventura (one of the most important in the country). However the Government announced that scanners will be implemented in other ports as soon as possible.

**As the new customs code constitutes a challenge for both industry and the Government, the implementation of the scanners is a significant step.**

#### Asia Pacific

##### India

#### **Constitution Bill, 2014 for GST approved by President**

After receiving the President's assent, the Constitution (One Hundred and One Amendment) Bill, 2014 has been enacted into the Constitution (One Hundred and First Amendment) Act, 2016. The amendments to the Constitution of India have come into force from 12 and 16 September.

A GST Council also has been formed. It will be responsible for various functions, including recommending the rates of GST, exemptions, etc.

The next steps towards introduction of GST include legislating Central GST (CGST), State GST (SGST) and Integrated GST (IGST) Acts; CGST and IGST Acts in the Parliament and by the respective States.

As the GST developments are taking place at a rapid pace, it is expected that the implementation of GST may take effect from 1 April 2017. Accordingly, it is imperative for businesses across all industries to start preparing for the biggest indirect tax reform of the country at the earliest.

### **Clarification on service tax liability in case of hiring of goods without transfer of right to use goods**

The Central Board of Excise and Customs (CBEC) has issued a circular regarding the applicability of service tax in cases involving hiring, leasing or licensing of goods.

In the circular, reference was drawn to the Supreme Court decision in the case of *BSNL* wherein criteria have been laid down to determine whether a transaction involves the transfer of a right to use goods.

The CBEC clarified that the criteria mentioned in the *BSNL* decision must be invariably followed and applied in cases involving hiring, leasing or licensing of goods. Further, the terms of the contract must be studied carefully vis-à-vis the criteria laid down by the Supreme Court.

### **Applicability of VAT or service tax on transfer of right to use intellectual property**

Permitting the use of intellectual property rights (IPR) is subject to service tax, whereas transfer of a right to use the technology is liable to VAT.

The Bombay High Court had an occasion to deal with the applicability of VAT/service tax in two distinct cases involving IPR.

In the first case, the technology was sub-licensed to various seed companies on a non-exclusive and non-transferable basis. In return, the assessee had received a one time fixed fee and consideration.

The assessee contended that technology was not transferred exclusively in favor of one company and the assessee had sub-licensed it to many companies. Therefore, it was a case of mere permission to use, and should not be subjected to VAT as contended by the tax authorities.

In the second case, the assessee had entered into a franchisee agreement whereby franchisees had the right to display intellectual property belonging to the assessee in the form of logos and the right to use confidential information. The agreement provided for very limited representational or display rights and the franchisee could not transfer or assign these exclusive rights to any third person. The tax authorities demanded VAT on the consideration received by the assessee from the franchisee.

In the first case, the High Court held that technology was being transferred to the seed companies on a non-returnable basis, and hence the said transaction resulted in the transfer of the right to use and would attract VAT.

In the second case, the High Court observed that there was no passage of any kind of control or exclusivity to the franchisees and the agreement permitted the use of the brand for a limited period. Thus the transaction was to be treated as the provision of service, and liable to service tax.

**Japan**

**Modification to place of supply rules for digital services**

As reported in an earlier edition of this newsletter, under the 2015 tax reform, the place of supply of digital services for Japanese Consumption Tax (JCT) purposes (e.g., supplies of e-books, access to online databases, cloud computing services, etc.) has changed from the office of the supplier to the head office or residence/domicile of the recipient.

Effective from 1 January 2017, this place of supply rule will be modified in respect of B2B digital services supplied to branches, etc., to take into account where the services are actually consumed.

Transaction	Current		1 January 2017		
	Place of supply	JCT implications	Place of supply		JCT implications
B2B digital service provided to a Japan branch of foreign business	Overseas (location of the headquarters of the recipient)	Out of scope of JCT	Recipient uses all or part of the services for supplies in Japan	Japan	Subject to JCT*
			Recipient uses the services only for supplies outside Japan	Overseas	Out of scope of JCT
B2B digital service provided to an overseas branch of Japanese business	Japan (location of the headquarters of the recipient)	Subject to JCT*	Recipient uses all part of the services for supplies in Japan	Japan	Subject to JCT*
			Recipient uses the services only for supplies outside Japan	Overseas	

\*Reverse-charge mechanism applies, and the recipient is liable to account for both input JCT and output JCT. Under a transitional measure, a recipient with a taxable sales ratio (basically the percentage of JCT taxable sales to total sales) of 95% or more is exempt from the reverse-charge.

## EMEA

### Denmark

#### **Reorganization of the tax authorities**

The Danish Ministry of Taxation has announced an upcoming reorganization of the tax authorities. The tax authorities cover a number of different areas, e.g. Danish Customs, Danish Revenue and the debt collection of public revenues.

For several reasons, the Ministry of Taxation have announced that the organizations will now go through a reorganization. The reasons having led to the conclusion that a reorganization is necessary include the following:

- A non-functional debt collection system
- A non-functional system for valuation of properties
- Extensive challenges in the implementation of the Union Customs Code (UCC).

The UCC was, and will be further, implemented by the tax authorities (SKAT) in close cooperation with Deloitte Denmark. During an analysis of the customs functions, organization, processes and IT of the customs functions and organization, it became clear that a reorganization was needed for efficiency, and to ensure future compliance with the UCC and the Multi-Annual Strategic Plan that is behind it to ensure system support.

The final form of the reorganization has not yet been announced, but it includes actions such as dividing SKAT and its functions into smaller units to specialize within their different responsibilities. The new entities will need to recruit new personnel and invest in IT, e.g. the new customs agency will need more staff to ensure compliance with, among others, the UCC, and major investments in IT to satisfy the requirements of the EU MASP plan that supports the new legislation.

### Egypt

#### **New VAT law applies from 8 September 2016**

The President of Egypt signed the new VAT law, which had been already approved by the Egyptian Parliament, in August 2016. The new VAT law replaces the existing sales tax law and came into effect from 8 September 2016.

Discussions around the law took place over a long period amidst budgetary pressures on the Government and public concern regarding the potential inflationary impact of the new law. The Government expects additional revenues of EGP 25-30 billion (USD 2.8-3.3 billion) from the application of the new law.

- **Effective date:** The law is effective from 8 September 2016.
- **Rate:** The general rate is 13% until 30 June 2017, increasing to 14% from 1 July 2017. Goods or services that are exported outside Egypt or supplied to Egyptian Free Zones Entities are zero-rated.
- **VAT mechanism:** Input VAT can be offset against output VAT for all items under the general rate. However for most services and goods included in 'tabled items' input VAT may not be offset against output VAT, except for construction contracts, tobacco, and edible oils. The law allows exporters a potential refund of input VAT paid for all items subject to general rate and only for some tabled items.
- **Scope:** All goods and services will be subject to VAT. Services are broadly defined in the law as anything that is not classified as 'goods', which means that intellectual property, consultations and management services, etc. will be subject to VAT.
- **Exempted items:** The list of exempted items covers 57 categories of goods and services. These include basic food products; provision of natural gas; production, transmittal and distribution of electricity; banking and other regulated non-banking financial and insurance services; rental of residential and non-residential property; and health and education services. In addition, certain Egyptian state bodies and entities will be exempt from VAT, as will entities exempted by virtue of an international agreement or special law.
- **Special rate 'table' items:** Certain goods and services specified in 'tables' attached to the law are subject to special rates, and for these items, input VAT cannot be offset against output VAT. These goods and services include construction contracts (5%), professional services (10%), petroleum products (from EGP 0.30 to EGP 1.30 per liter), etc.
- **Double taxed items:** Certain specified goods and services will be subject to the general rate as well as the 'table' rate. These include cars, household appliances, air conditioning equipment and mobile telecommunication services.
- **Non-resident** suppliers of taxable goods and services to non-VAT registered resident consumers must register in Egypt via a VAT representative/agent and collect VAT from end users.
- **Reverse charge** will also be applied by VAT-registered business consumers on buying taxable services from a non-resident supplier who has not elected to appoint a local agent.

- **Registration:** Resident providers of goods or services that are subject only to the general VAT rate must register for VAT purposes only if their revenues are equal to or higher than EGP 500,000 (approx. USD 56,000 and EUR 50,000). Voluntary registration is possible below this limit. Suppliers of all goods and services subject to other than the general rate ('table' items and double taxed items) are required to register irrespective of their revenues.
- **VAT returns** are prepared on monthly basis and filled within two months of each month end.
- **Statute of Limitation** The law specifies five years to be increased to six years in case of tax evasion cases.
- **Delay fines** (additional tax): 1.5% per month or portion thereof.
- **Tax refund timing:** Limited to 45 days from the date of filing of the request (assuming that all the relevant supporting documents and data required are complete).
- **Related parties:** An arm's length basis should apply to all related party transactions.
- **Anti-abuse provisions:** Any transaction that is deemed by the tax authorities to be intended mainly to avoid or postpone the tax will be subject to reclassification and re-pricing by the tax authorities, with the burden of proof on the taxpayer.
- **Transitional period:** Three months from the date of implementation of the law; where no delay fines will apply to taxpayers with regards to mistakes, errors or delays to moving from the GST system to the VAT system. However, the tax itself must be paid.
- **Change to existing contracts:** Existing contracts at the date of issuing the law will be amended by force of law to apply the VAT provisions and rates. Executive regulations to be issued will determine how such contracts are to be amended.

## France

### **Publication of guidelines for certified cash register system and accounting/management software**

As from 1 January 2018, VAT payers must use only secure and certified software and cash register systems.

The law requires taxpayers that record payments from their customers by means of accounting or management software or a cash register system to use software that fulfills conditions of immutability, security, storage and archiving of data.

VAT payers can demonstrate fulfillment of these conditions in two ways:

- The software or cash register system is certified by an accredited organization; or
- The VAT payer has an individual certificate from the publisher of the software or cash system certifying compliance.

Failure to establish that the software or the cash register meets the conditions set by law, by the production of a certificate or an individual certificate, can result in a fine for the VAT payer of EUR 7,500.

In August 2016, the tax authorities published guidelines detailing the taxpayers affected, as well as the modalities to implement this new obligation.

Some technical issues are still to be specified. However, VAT payers should be considering this issue as soon as possible in order to be ready on 1 January 2018.

### **Paperless invoicing for public sector suppliers**

As from 2020, all invoices between the public sector and their suppliers must be 'dematerialized'.

The French State has made the transition to paperless processes a priority of its 'program of modernization'. AIFE (*Agence pour l'Informatique Financière de l'État* – the Agency for State Financial Information Technology) launched *Chorus Factures* on 1 January 2012 to allow suppliers to submit their invoices electronically on a voluntary basis. This free online platform will be updated for 2017 and will be named *Chorus Pro 2017*.

All French public sector organizations will be required to make the transition to paperless billing and processing by 2020.

A gradual national e-invoicing roll-out in the public sector is expected from 1 January 2017 to 1 January 2020, with the following deadlines:

- By 1 January 2017 for large groups (more than 5,000 employees) and all contracting authorities
- By 1 January 2018 for intermediate size enterprises (250 to 5,000 employees)
- By 1 January 2019 for medium size enterprises (10 to 250 employees)



- By 1 January 2020 for small enterprises (less than 10 employees).

The tax authorities are now communicating regarding this obligation to inform companies that may be impacted. A specific online Community *Chorus Pro* has been created to provide information on how it will work and to enable companies to choose the most convenient modalities to connect: <https://communaute-chorus-pro.finances.gouv.fr/>.

## Italy

### **Pescara VAT office becomes competent for MOSS matters**

From 1 October 2016, Pescara VAT office (COP) becomes responsible for the processing of MOSS VAT registrations and returns; previously Venice Office (COV) was the competent office.

### **Bitcoin transactions exempt from VAT**

Implementing the principles stated by the Court of Justice of the European Union (*Hedqvist*, dated 22 October 2015), the tax authorities, in a similar case, have clarified that Bitcoin transactions are exempt from VAT under the provision concerning transactions relating to currency (art. 10(1)(3) of Presidential Decree n° 633/1972).

This is specifically stated by Resolution n° 72/E dated 2 September 2016, published to reply to a ruling petition submitted by a company wishing to provide in Italy services related to Bitcoin virtual currency.

### **Recovery procedure for VAT paid following tax assessment for split payment transactions**

Where a supplier has charged VAT at a reduced rate to a customer in a split payment transaction and the tax authorities have assessed the supplier at the standard rate, the supplier is able to recover the additional VAT from the customer, upon condition that the supplier has already paid the VAT assessed, penalties and interests due to the tax authorities.

In Resolution n° 75/E dated 14 September 2016, the tax authorities have clarified that the supplier is able to recover the assessed VAT (paid to the tax authorities) according to the ordinary rules, thus by issuing an invoice charging VAT, and is not subject to the split payment mechanism. This means that the customer will pay the VAT to the supplier, in derogation of the split payment mechanism (under which the customer pays the VAT to the tax authorities directly).

## **Interest for deferment account**

Based on Italian law, Customs can allow operators to defer customs duties payments for 30 days (until 90 days for import VAT) and if the payment is made from the 31<sup>st</sup> day, interest is due. In this respect, with a decree published in August 2016, the Minister of Economy and Finance has established an annual interest rate of 0.213% for the period between 13 July 2016 and 12 January 2017.

## **Ivory Coast**

### **2016 Financial Law**

The 2016 Financial Law from the Ministry of Budget concerning the Government budget for the year 2016 came into force on 4 January 2016.

The Law has introduced a number of reforms, particularly with regard to indirect taxes. These reforms will impact all types of enterprises, to support companies in their development and the economic growth of the state.

According to the Financial Law:

- Companies allowed to invoice VAT must have annual turnover exceeding XOF 50 million, including taxes.
- There has been removal of the VAT exemption process by certificate for oil or mining companies. At present, they must produce to their suppliers an annual exemption certificate issued by the tax administration.
- The operations of money transfer made by companies other than banks are no longer subject to the Tax on Banking Operations but rather to VAT.
- The establishment of a three year period of limitation for the reimbursement of VAT credits.

## **Netherlands**

### **Supreme Court seeks clarification of VAT treatment of guided tour of stadium and museum visit**

On 12 August 2016, the Supreme Court referred a case to the Court of Justice of the European Union asking for clarification regarding whether a guided tour of a stadium and museum visit are considered as a single supply for VAT purposes, and whether it is possible to apply a different (reduced) VAT rate on a 'concrete and specific element' of the combined supply.

## **Announcement of annual Budget and presentation of Tax Plan 2017**

The announcement of the annual Dutch Budget took place on 20 September 2016. The 2017 Tax Plan was presented to the House of Representatives. The Plan includes three changes in the field of indirect tax.

### ***VAT exemption for water sports associations amended***

Following infringement proceedings, the VAT exemption for water sports associations will be amended as of 1 January 2017.

The legislative text will be amended so that application of the exemption will solely be excluded for making available berth and storage locations for vessels that based on objective features are not suited for practicing sports. Currently, the interpretation of the sports exemption by the Netherlands is too narrow; therefore taxpayers will still be able to directly invoke the European VAT Directive until the implementation of the amended law on 1 January 2017.

### ***Change to definition of 'building land'***

The supply of building land is subject to VAT and in principle exempt from real estate transfer tax in the Netherlands. The Ministry of Finance has proposed to align the Dutch VAT Act with CJEU case law and to replace the current definition of building land with a broader definition: 'land being intended to build upon'. This must be apparent from an overall assessment of the factual circumstances at the time of transfer, including the intention of the parties as supported by evidence.

This amendment of the law means parties no longer need to directly invoke the European VAT Directive to apply the expanded definition. On the other hand, taxpayers will no longer be able to opt for the levy of VAT or real estate transfer tax if a supply turns out to be 'building land' under the VAT Directive but not under Dutch VAT legislation.

### ***Simplification of VAT bad debt relief legislation proposed***

The Ministry of Finance has also proposed a simplification of the VAT bad debt relief legislation.

The main purpose of the proposed revisions is to simplify the refund process for VAT in cases of bad debt when the invoice will not be paid and to enhance legal certainty for taxable persons.

Currently, the VAT can only be reclaimed if it is clear that no full or partial payment is or will be received. In the proposed revisions, the taxable person will automatically be entitled to bad debt relief one year after the invoice is claimable. Another simplification is that the VAT can be recovered via the periodic VAT returns, instead of filing a separate request for the refund of VAT.

If, at a later stage, it appears that the payment will be made after all, the taxable person must correct this via the periodic VAT returns.

This new regime will also apply by law when a debt is transferred. It is then the acquirer that can claim back the refund of VAT. In that case the acquirer must lodge a request for the refund with the tax authorities.

If VAT is deducted on a debt that is not paid within the one year period, the debtor will have to repay the VAT deducted. If the debtor makes payment at a later stage, the VAT can then be deducted.

## **Poland**

### **Plans for abolition of quarterly VAT return filing**

Recently, the Government has published a draft of a bill to amend the VAT provisions. One of the most significant changes with respect to the VAT Act is the abolition of quarterly VAT returns. Currently the majority of taxpayers (excluding taxpayers making supplies of some sensitive goods such as electronic devices) have the option to file quarterly VAT returns (in some cases this is subject to the condition that they settle advance VAT payments on a monthly basis).

Further to the bill, the possibility of filing VAT returns quarterly will be limited to small taxpayers only (taxable sales on a yearly basis below the threshold of EUR 1.2m), except for the period of 12 months following registration and cases where supplies of sensitive goods made within a given period exceed the level of PLN 50,000. Other entities will be required to file monthly VAT returns.

The proposal may result in a considerable increase in the administrative burden and potential cashflow issues for taxpayers currently settling VAT on quarterly basis. On the other hand, this will be more compatible with the obligation to file JPK VAT evidence on a monthly basis, which for quarterly VAT payers may make it necessary to correct JPK VAT evidence files submitted over the quarter.

## **Portugal**

### **New excise duty refund scheme for road freight companies**

Further to the publication of Law nr. 24/2016, dated 22 August 2016 (reported in the [August 2016](#) edition of this newsletter), which implemented a new petrol excise duty refund scheme for road freight companies, Ordinance nr. 246-A/2016, dated 8 September 2016, has established specific details related to the scheme.

According to the Ordinance, the amount to be refunded, with reference to diesel for road use (Combined nomenclature codes of 2710 19 41 to 2710 19 49), shall correspond to the difference computed between the minimum levels of taxation applicable to motor fuels set out in Annex I Table A, as per Article 7 of Directive 2003/96/EC – i.e EUR 330 per 1,000 liters – and the total amount of indirect

taxation charged (excluding VAT), computed directly or indirectly based on the quantity of petroleum products – namely excise duties on energy products, additional CO2 emissions taxation and special contribution for the road service – amounting to EUR 465.92 per 1,000 liters of diesel for road use.

Considering the above, the tax authorities will reimburse EUR 0.126 per liter of diesel for road within three months counted from the time of the communication to the tax authorities. Entities issuing fuel fleet cards need to communicate to the tax authorities the date of the refuelling up to the 15<sup>th</sup> day of the month following the month in which the refuelling took place.

Only vehicles weighing more than 2,500kg and used for the transport of goods (or rented for this purposes) that fuel their tanks through fuel fleet cards issued by Portuguese fuel companies or issued abroad but accepted within Portuguese territory can benefit from this scheme. Taxpayers benefiting from this scheme must be duly licensed freight companies, with headquarters or a permanent establishment in an EU Member State, and must have ownership or renting contracts of the said vehicles.

The maximum amount eligible to be refunded is 30,000 liters per freight vehicles and per civil year.

This Ordinance will take effect on 1 January 2017. However, in order to test the control mechanism for the purposes of this scheme, the practical effect of this regime applies as of 15 September 2016 in the following pilot regions near the border with Spain:

- Vilar Formoso region – Municipalities of Almeida and Guarda;
- Caia region – Municipalities of Elvas and Estremoz;
- Vila Verde de Ficalho region – Municipalities of Serpa and Beja;
- Quintanilha region – Municipalities of Bragança and Macedo de Cavaleiros.

## **Russia**

### **Development of draft law on introduction of 'tax free'**

It is reported that the Ministry of Finance has started working on the draft law that will make amendments to Chapter 21 'Value Added Tax' of the Tax Code. In particular, it will establish the ability to apply a 0% VAT rate with respect to the supply of goods by retailers where the purchased goods are exported by individuals that have the right to a VAT refund outside the customs territory of the Eurasian Economic Union.

The text of the draft law has not yet been officially published.

### **Draft law on amending application of VAT to export operations**

It is reported that the Ministry of Finance has developed the draft law that will allow taxpayers supplying goods for export and rendering services/performing work in connection with the transportation of such goods not to apply the 0% VAT rate based on an application submitted to the tax authorities. In particular:

- The application should be submitted to the tax authorities no later than the 1<sup>st</sup> day of the tax period starting from which the taxpayer intends not to apply the 0% VAT rate;
- Suspension of the application of the 0% VAT rate is possible only with respect to all operations performed by the taxpayer;
- The application of different VAT rates cannot be based on the identity of the buyer of the supplied goods/work/services;
- Application of the 0% VAT rate cannot be suspended for a period of less than one year.

### **Development of draft law on right for taxpayers applying special tax regime of single agricultural tax to voluntarily pay VAT**

It is reported that the Ministry of Agriculture has started working on the draft law that will provide taxpayers applying the special tax regime of the single agricultural tax with the right to voluntarily pay VAT. In particular:

- Transfer to the payment of single agricultural tax simultaneously with execution of the obligations of the VAT payer will be made on the basis of notification submitted to the tax authorities not later than 31 December of the calendar year preceding the year in which the transfer will take place;
- Companies will have to submit an application for the continuation of this tax regime for the next tax period on a yearly basis;
- There will be rules regulating transfer from the single agricultural tax to the single agricultural tax with execution of the obligations of the VAT payer and *vice versa*;
- Regional laws may establish differentiated tax rates between 0% and 3% for payers of single agricultural tax with execution of the obligations of the VAT payer.

If approved, the law will enter into force on 1 January 2019.

## **Inclusion of crude lead into list of goods for which temporary restrictions or prohibitions of export may be introduced**

Resolution of the Russian Government No. 826 of 20 August 2016 included crude lead classified under the classification code 7801 according to the Unified Commodity Nomenclature of the Foreign Economic Activity of the Eurasian Economic Union into the list of goods for which temporary restrictions or prohibitions of export may be introduced.

The Resolution came into effect on 31 August 2016.

## **Inclusion of salt, sodium chloride and sea water into list of goods prohibited for import into Russia**

Resolution of the Russian Government No. 897 of 10 September 2016 included salt, sodium chloride and sea water classified under the classification code 2501 00 according to the Unified Commodity Nomenclature of the Foreign Economic Activity of the Eurasian Economic Union into the list of goods for which import into Russia is prohibited if they originate from particular countries.

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

Resolution No. 897 comes into effect on 1 November 2016.

## **Spain**

### **Requirements on VAT e-invoicing**

The General Tax Directorate has recently issued a further tax binding rule in which they maintain the criteria previously stated related to the requirements for VAT e-invoicing.

In particular, this ruling reiterates that both paper and electronic invoices should guarantee the authenticity of origin, the integrity of content and legibility and, therefore, according to EU Directive 2010/45/EU, there should be no additional requirements for electronic invoices than for paper invoices.

Regarding the possibility of storing paper invoices in a digital format (i.e. digitalization procedure), the tax authorities consider that such procedure must also ensure that (i) the authenticity of the documents' origin, (ii) the integrity of their content, and (iii) their legibility is guaranteed. Previously, the tax authorities requested that digitalization software be specifically validated by the tax authorities

for these purposes. However, the General Tax Directorate has confirmed a more flexible criteria by which taxpayers could use digitalization procedures not previously validated, provided the requirements are guaranteed.

## United Kingdom

### **HMRC guidance on domestic reverse charge for telecoms services**

The tax authorities (HMRC) have published a guide that explains the rules that apply to wholesale electronic communications supplies providing speech and associated services: [VAT: reverse domestic charge for telecommunications services](#). It explains how VAT invoices will be affected by the reverse charge and sets out information about supplies covered by the reverse charge rules.

The reverse charge rules for relevant wholesale supplies of telecoms services were introduced to counter the threat of 'MTIC' frauds based on such supplies and have been in force since 1 February 2016. Whilst HMRC applied a 'light touch' over penalties for failure to apply the provisions correctly during the first six months that the provisions were in force (recognizing that they were introduced very soon after they were announced), that 'grace period' has now ended, which means that errors in the operation of the rules are now more likely to attract penalties.

### **VAT recovery on pension fund management costs – transitional period extended**

HMRC have announced a further extension of the transitional period (during which employers and pension funds can continue to apply the 'old' rules for recovering VAT on pensions-related services, as set out in [VAT Notice 700/17](#)). HMRC's latest Brief – 14(2016) – follows HMRC Briefs [43 \(2014\)](#), [8 \(2015\)](#) and [17 \(2015\)](#) about changes to HMRC's policy on the recovery of VAT on pension fund management costs in response to the Court of Justice of the European Union judgment in the case of *PPG Holdings BV*.

In October 2015, in Brief [17 \(2015\)](#) HMRC confirmed that, if they wished, taxpayers would be permitted to apply the 'old' rules until 31 December 2016. HMRC Brief [14 \(2016\)](#) confirms that, due to difficulties over reconciling the *PPG* judgment with "pension and financial service regulations, accounting rules and emerging case law", the transitional period is being further extended, to 31 December 2017. Brief 14 (2016) also confirms that employers and pension funds can agree to revert to using the 'old' rules set out in [VAT Notice 700/17](#), even if they have already revised their structures in anticipation of those rules being withdrawn on 31 December 2016, should they wish to do that. The Brief also indicates that HMRC may consider a further extension of the transitional regime following a review of the position that is to take place towards the end of 2017.



## **Court of Appeal rules that charity conducted economic activity for VAT purposes**

The Court of Appeal has allowed HMRC's appeal in the case of *Longridge on the Thames*.

The Court held that Longridge conducted an economic activity for VAT purposes, and accordingly, could not obtain zero-rating on the construction costs of its new building. Longridge is a charity that provides boating and other water based activities to young people at its premises on the banks of the River Thames. HMRC took the view that the fees charged by the charity (which were often below cost) had a direct link to the service the recipients received and that it was carrying out an economic activity.

The First-tier Tribunal disagreed with HMRC. The First-tier Tribunal considered the activities of Longridge as a whole and concluded that its predominant concern is not to make supplies for a consideration, but to carry out activities in a manner which furthers its charitable objectives. The First-tier Tribunal noted that there are features which are not consistent with sound business principles (most obviously the charity's use of volunteers and reliance on donations to meet its costs). The Upper Tribunal decided that "... the First-tier Tribunal applied the correct test in evaluating the facts as it found them. There are no grounds for disturbing its conclusion that Longridge does not carry on an economic activity at the site."

The Court of Appeal has now allowed HMRC's appeal. Mr Justice Morgan stated "I consider that it should now be recognized that the test of 'predominant concern' is unhelpful and may be misleading."

## **Another 'payment handling' VAT exemption case being referred to the CJEU**

In November 2013, the First-tier Tribunal decided that a reorganization of its affairs resulted in DPAS Limited making VAT exempt supplies to the patients, rather than standard-rated supplies to the dentists, when it arranged the payment of charges for dental treatment, and insurance premiums (and its own fees).

However, in November 2015, the Upper Tribunal decided that inaction on the part of the patients when they were invited to confirm their acceptance of the revised contractual structure was insufficient to effect the change, leaving the 70% or so of patients who did not respond to the invitation on the 'old' structure – where standard-rated supplies were made to the dentists. The Upper Tribunal allowed HMRC's appeal to that extent but decided to await the outcome of the references to the CJEU in the cases of *Bookit Limited* and *National Exhibition Centre Limited* before reaching a final conclusion on the VAT treatment of the supplies to the patients.

Following the CJEU decisions in the *Bookit* and *NEC* cases, the case returned to the Upper Tribunal for further consideration, based on written representations. The Upper Tribunal concluded that the answer to the question of whether DPAS was making a potentially exempt supply of 'payment handling' services to the patients is not *acte clair* and that the question of whether the services amounted to 'debt collection' (despite the fact that the services were being supplied to the debtor, not the creditor) was one that only the CJEU could answer. Accordingly, they decided to refer questions to the CJEU on both points.

## **Eurasian Economic Union**

### **Tariff quota on rice originating from Vietnam and certain agricultural goods**

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 98 of 30 August 2016 introduces tariff quota on certain types of rice originating from Vietnam classified under the classification code 1006 30 according to the Unified Commodity Nomenclature of the Foreign Economic Activity of the Eurasian Economic Union and imported into the Eurasian Economic Union in 2017. Tariff quota are established only for Russia and Belarus.

Decision No. 98 comes into effect 30 calendar days after official publication but not earlier than the date of effectiveness of the Free Trade Agreement between the Eurasian Economic Union and Vietnam. It is expected that the FTA between the Eurasian Economic Union and Vietnam will come into effect on 5 October 2016.

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 97 of 30 August 2016 introduces tariff quota on certain types of agricultural goods (i.e. certain types of meat and milk products) imported into the Eurasian Economic Union in 2017.

Decision No. 97 came into effect on 30 September 2016.

### **Amendments to list and procedure for import and export of certain pharmaceutical goods in Eurasian Economic Union**

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission No. 99 of 30 August 2016 introduces amendments to, in particular, the list and procedure for the import and export of certain pharmaceutical goods, including pharmaceutical substances.

Certain pharmaceutical goods containing vitamins and/or mineral substances and used for medical purposes are included in the list.

The requirements and the procedure for obtaining permissive documents for the import and export of pharmaceutical goods included in the relevant list are amended and detailed.

Decision No. 99 came into force on 30 September 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: [deloittelegal@deloitte.es](mailto:deloittelegal@deloitte.es)

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

Atentamente,  
Deloitte Legal

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

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

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