



Noviembre 2016
Boletín de IVA

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos
Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Orden HAP/1626/2016, de 6 de octubre, por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta; y se modifican asimismo otras normas tributarias.
2. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de octubre de 2016. Asunto C-576/15 (Maya Marinova).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de octubre de 2016. Asunto C-412/15 (TMD).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de octubre de 2016. Asunto C-340/15 (Nigl y otros).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de octubre de 2016. Asunto C-24/15 (Plöckl).
5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 8 de septiembre de 2016. Recurso N° 415/2014.
6. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 5 octubre de 2016. Recurso N° 15738/2015.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2424/2013, de 20 de octubre de 2016.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4186/2013, de 20 de octubre de 2016.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2568/2016, de 20 de octubre de 2016.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3637-16, de 1 de septiembre de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3719-16, de 5 de septiembre de 2016.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3735-16, de 7 de septiembre de 2016.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3737-16, de 7 de septiembre de 2016.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3750-16, de 7 de septiembre de 2016.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3880-16, de 14 de septiembre de 2016.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3947-16, de 20 de septiembre de 2016.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3984-16, de 21 de septiembre de 2016.
12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3991-16, de 21 de septiembre de 2016.
13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4178-16, de 30 de septiembre de 2016.
14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4179-16, de 30 de septiembre de 2016.
15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4182-16, de 30 de septiembre de 2016.

IV. Country summaries

OECD

OECD

The OECD has launched a business survey on direct and indirect tax certainty.

Americas

Colombia

The draft tax reform includes a number of changes to indirect taxes, including:

- Changes to the events that trigger VAT, such as, VAT on real property, intangible goods, lotteries, and services rendered both on Colombian territory and abroad if recipients are located in Colombia.
- A consumption tax on sugary drinks and an increase in consumption tax for cigarettes.
- The creation of a new tax on the sale of gasoline by oil refiners and importers.
- The creation of a new tax on carbon.

Mexico

Congress has approved the 2017 tax reforms, including VAT changes in the following areas:

- VAT paid to outsourcing companies.
- VAT paid during preoperational periods.
- VAT on tangible goods when rent is paid abroad.
- New services subject to the 0% VAT rate.

There has been a second amendment to the 2016 Foreign Trade Rules, including in relation to the following issues:

- Provisional customs value.
- QR codes.
- Electronic invoicing for export transactions.
- Sales of imported goods.

China

Export VAT refund rates have been increased.

Updated guidance on Customs audits has been issued.

EMEA

European Union

The European Commission has published the 2017 Combined Nomenclature.

The European Commission has implemented a regulation amending the list of procedures for the complete denaturing of alcohol recognized in the EU for excise duty purposes.

Denmark

The tax authorities have announced that, for now, companies in VAT groups will be able to use their own VAT number when trading in the EU.

Germany

The CJEU has ruled that procedural irregularities do not prevent VAT exemption for despatch.

Israel

There is a VAT exemption for REIT funds.

Certain written opinions and positions must be disclosed to the ITA.

Italy

Law Decree n°193 was converted into law on 24 November 2016, and its final publication in the Official Gazette is expected shortly. The key VAT reforms are as follows.

The introduction of the quarterly communication of invoices and customs bills.

The introduction of quarterly communication of VAT calculations.

The removal of Intrastat obligations for EU acquisitions as of 1 January 2017.

The removal of 'black lists' for FY2016 onwards.

The updating of deadlines for annual VAT returns.

The introduction of ad hoc provisions for the submission of integrative VAT returns.

An increase in the threshold for VAT refunds without guarantees.

Amendment of the VAT warehouse regime.

The automatic removal of inactive VAT numbers.

Netherlands

The reduced VAT rate applies for toothpaste and sun lotion.

Portugal

An exceptional regime (amnesty) has been introduced for payment of fiscal and social security debts.

The VAT Code has been amended to include a VAT exemption for donations to museums, with effect from 1 January 2017.

The Administrative and Fiscal Court has delivered decisions regarding VAT deduction for holding companies.

Excise duty rates on diesel products will be reduced.

Russia

The Federal Tax Service has launched the English version of the portal 'VAT office for online service providers' in test mode.

The State Duma will consider draft law on including fruit, berries and vineyards into the list of food products subject to the decreased VAT rate of 10%

The Government is to develop a tax mechanism for foreign e-shops by the end of 2016.

The Ministry of Finance has begun development of draft law aimed at extending the applicability of excise duty exemptions and declarative VAT refund procedures for exports of goods without bank guarantees.

The importation of certain types of fish originating from USA, EU and several other countries will no longer be prohibited.

South Africa

Anti-dumping duties have been imposed on frozen potato chips.

Safeguard measures are being considered for bone-in chicken from the EU.

The preferential trade agreement between MERCOSUR and SACU was gazetted on 21 October 2016 and implemented with retrospective effect from 1 April 2016.

Spain

There have been modifications to the Annual VAT Summary return.

Switzerland

The Federal Customs Administration has revised and strengthened the description requirements of goods in customs declarations.

There has been a case regarding rebates in connection with the return of used goods.

Turkey

Supplementary decrees to the Import Regime Decree have been published regarding additional customs duty on certain goods.

Ukraine

There has been an increase in the list of imported medicines exempt from VAT.

Import duty has been removed on waste products and ferrous scrap.

Import duty rates to be applied in free trading between Ukraine and the EU in 2017 have been published.

United Kingdom

The Court of Appeal has ruled on the VAT treatment of historical bad debt relief claims.

The Chancellor of the Exchequer delivered the Autumn Statement 2016 on 23 November 2016. The main indirect tax measures are as follows:

- Insurance Premium Tax is to increase to 12% from 1 June 2017.
- The Government has asked the Office of Tax Simplification to carry out a review of aspects of the VAT system.
- HMRC are proceeding with a consultation on VAT grouping.
- The Government has agreed to provide funding with a view to digitizing the VAT retail export scheme.
- The Government announced amendments to the VAT Flat Rate Scheme to counter 'aggressive abuse'.

Eurasian Economic Union

The existing procedure for delayed determination of customs value has been amended.

The zero import customs duty rate has been extended to a number of goods.

I. Normativa

- 1. Orden HAP/1626/2016, de 6 de octubre, por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta; y se modifican asimismo otras normas tributarias.**

Esta Orden modifica la redacción del artículo 1 de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, con la finalidad de aclarar la aplicación de la exoneración de la obligación de presentar la declaración-resumen anual modelo 390 del IVA.

Con esta modificación, se precisa que la exoneración no tiene carácter opcional, de modo que los sujetos pasivos incluidos en los colectivos delimitados en el referido artículo -i) Actividades que tributen en régimen simplificado del IVA, y ii) Actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos-, deberán cumplimentar el apartado específico reservado a los sujetos pasivos exonerados de la declaración-resumen anual del IVA que se requiere en la autoliquidación del IVA correspondiente al último periodo de liquidación del ejercicio.

Dicha modificación será de aplicación, por primera vez, para la presentación de las declaraciones-resúmenes anuales correspondientes a 2016 del modelo 390.

- 2. Lista de monedas que se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial del oro de inversión.**

La lista publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 19-10-2016 (C 385), viene a recoger aquellas monedas de oro que, durante el año 2017, se consideran oro de inversión a efectos del régimen especial aplicable al oro de inversión contemplado en los artículos 140 y siguientes de la Ley 37/1992 del IVA.

II. Jurisprudencia

- 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de octubre de 2016. Asunto C-576/15, Maya Marinova ET.**

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Artículo 9, apartado 1 — Artículo 14, apartado 1 — Artículos 73, 80 y 273 — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad — Fraude fiscal — Irregularidades contables — Ocultación de entregas e ingresos — Determinación de la base imponible.

MM es una empresa búlgara que desarrolla una actividad de venta al por menor de productos alimenticios y no alimenticios a consumidores finales en un municipio ubicado en Bulgaria.

Con ocasión de un procedimiento inspección, al realizar comprobaciones en socios comerciales de MM registrados en el IVA, la Administración tributaria búlgara observó que varios de ellos le habían enviado facturas relativas a productos de tabaco y alimenticios que habían expedido a MM. Esas facturas estaban registradas en la contabilidad de quienes las emitieron, pero no en la de MM, que no dedujo el IVA mencionado en dichas facturas.

La Administración tributaria búlgara consideró que MM había recibido tales mercancías y presumió, al no encontrarse las mismas en el almacén y por su naturaleza, que las había vendido al por menor a terceros. Así y al observar que MM no había contabilizado ni las entregas de mercancías por los proveedores ni sus ventas posteriores, la Administración tributaria de dicho país concluyó que la empresa había ocultado esas entregas y los ingresos correspondientes a la reventa de dichas mercancías.

Como consecuencia de lo anterior, la administración tributaria liquidó el IVA emitiendo una liquidación complementaria. Para ello, determinó la base imponible de las ventas minoristas presuntas de los productos indicados en las facturas redactadas por los socios comerciales de MM. Asimismo, determinó la base imponible de las ventas que MM habría efectuado durante un período determinado. Para determinar esa última base imponible, añadió, con arreglo a la normativa nacional, un margen a los precios de las entregas indicados en dichas facturas determinado en función de los precios que MM solía aplicar a los productos correspondientes.

En tales circunstancias se decide suspender el procedimiento y plantear al Tribunal si los artículos 2, apartado 1, letra a); 9, apartado 1; 14, apartado 1; 73 y 273 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron ni existe registro en su contabilidad de los documentos fiscales relativos a las mismas, la administración tributaria puede presumir que dicho sujeto pasivo vendió posteriormente esas mercancías a terceros y determinar la base imponible de las ventas de dichas mercancías en función de los datos fácticos de que disponga, con arreglo a normas no previstas por dicha Directiva.

Destaca el Tribunal que a la vista de estas circunstancias, procede recordar que el artículo 242 de la Directiva del IVA obliga a los sujetos pasivos de ese impuesto a llevar una contabilidad adecuada, que el artículo 244 de dicha Directiva les obliga a conservar todas las facturas

y que el artículo 250, apartado 1, de dicha Directiva obliga a los sujetos pasivos a presentar una declaración en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota de IVA exigible.

Señala el Tribunal que la falta de llevanza de una contabilidad que permita 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 de este 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.

Para garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude, el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones distintas de las previstas por dicha Directiva que estimen necesarias al efecto. No obstante, destaca el Tribunal que dichas medidas no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA.

Concluye el Tribunal que las normas y principios comunitarios invocados no se oponen a una normativa nacional como la que origina el litigio principal. No obstante, compete al tribunal remitente comprobar que tales disposiciones no van más allá de lo estrictamente necesario para garantizar la recaudación del IVA y evitar el fraude.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de octubre de 2016. Asunto C-412/15, TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH.

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general — Artículo 132, apartado 1, letra d) — Entregas de órganos, sangre y leche humanos — Alcance — Plasma de sangre humana transformado y utilizado con fines industriales.

TMD, entidad alemana, explota un centro de donación de sangre. En concreto, su actividad consiste en extraer plasma sanguíneo de los donantes mediante un proceso de ingeniería química y mezclarlo con una solución anticoagulante que contiene, en particular, citrato de sodio. Esta mezcla es procesada a continuación en una centrifugadora para extraer de ella determinados elementos. Estos elementos se recogen y transportan congelados a empresas del sector farmacéutico.

En el marco de su actividad, TMD suministró este tipo de plasma a X AG, sociedad establecida en Suiza, que lo transportó a sus fábricas localizadas en otros Estados miembros para elaborar medicamentos.

TMD consideró que la exención en el IVA por entregas de sangre humana no era aplicable al plasma que suministraba a los fabricantes de medicamentos y por tanto, solicitó a la Administración la deducción del IVA soportado por operaciones relacionadas con dichas entregas. No obstante, la Administración tributaria de Alemania consideró, que las citadas entregas de plasma eran operaciones exentas del IVA, por lo que denegó la deducción del impuesto soportado.

En estas circunstancias, se decide plantear al Tribunal, si el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que las entregas de sangre que los Estados miembros están obligados a eximir en virtud de esa disposición comprenden también las entregas de plasma obtenido a partir de sangre humana, cuando ese plasma no esté destinado directamente a fines terapéuticos sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos.

La entrega de sangre humana, incluida la entrega del plasma que forma parte de su composición, debe estar comprendida a juicio del Tribunal en la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva de IVA, cuando dicha entrega contribuya directamente a actividades de interés general, es decir, cuando el plasma entregado se utilice directamente para el cuidado de la salud o con fines terapéuticos.

Así, considera el TJUE que las entregas de plasma obtenido a partir de sangre humana, cuando dicho plasma no esté destinado directamente a fines terapéuticos sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos, no se beneficiará de la exención contenida en la disposición anterior.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de octubre de 2016. Asunto C-340/15, Christine Nigl y otros.

Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 4, apartados 1 y 4 — Directiva 2006/112/CE — Artículos 9 y 11 — Concepto de "sujeto pasivo" — Sociedades civiles que comercializan sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital — Concepto de "empresarios independientes" — Revocación de la condición de sujeto pasivo — Retroactividad — Sexta Directiva 77/388 — Artículo 25 — Directiva 2006/112 — Artículos 272 y 296 — Régimen de tanto alzado de los productores agrícolas — Exclusión del régimen de tanto alzado — Retroactividad.

Desde 1998, los demandantes del asunto principal realizan actividades de explotación vitícola mediante tres sociedades civiles, cada una de las cuales explota vides en emplazamientos distintos y es sujeto pasivo del IVA.

Para hacer frente al aumento de la demanda de vinos de calidad, durante 2001 los demandantes del asunto principal crearon una sociedad mercantil. Esta sociedad se ocupa primordialmente de la compra de vinos de las explotaciones de las sociedades civiles para su venta a distribuidores y de la comercialización de dichos vinos a consumidores finales. También produce vino con frutos comprados a viticultores a los que está vinculada mediante un contrato, y explota un hotel-restaurante.

La existencia de las sociedades civiles fue declarada en su día ante diversas autoridades públicas, entre las que está la Administración tributaria austriaca, la cual dio a dichas sociedades la consideración de sujetos pasivos independientes. Hasta el año 2012 la Administración tributaria de Austria consideró que la explotación era realizada por cuatro sujetos tributarios: las tres sociedades civiles y la sociedad mercantil.

No obstante, y a raíz de una inspección fiscal, la Administración tributaria de Austria consideró que, a la vista de la firme interconexión económica y organizativa de las tres sociedades civiles, sus socios habían constituido desde 2005 una asociación única. A juicio de la Administración tributaria, existe una sola fuente de ingresos y su producto debe imputarse a los distintos socios de las tres sociedades civiles. Respecto del IVA, la Administración tributaria consideró retroactivamente que desde 2005 existían dos empresas como sujetos pasivos: la asociación única, formada por los socios de las tres sociedades civiles, y la sociedad mercantil.

En tales circunstancias se decide suspender el procedimiento y plantear al Tribunal, en primer lugar, si el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva y los artículos 9, apartado 1, párrafo primero, y 10 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que haya de considerarse que varias sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, que se presentan como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, y cada una de las cuales se ocupa de su propia producción, usando básicamente medios de producción propios, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen los socios de esas sociedades civiles y otros miembros de la familia en cuestión, son empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA.

Empieza señalando el Tribunal que en virtud del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva y el artículo 9 de la Directiva del IVA serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter

independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Para apreciar la independencia del ejercicio de una actividad económica ha de comprobarse si la persona considerada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades.

El hecho de que haya sociedades civiles que, como las controvertidas en el asunto principal, exploten por separado viñas que les pertenezcan o tengan (también por separado) arrendadas, que usen casi únicamente sus propios medios de producción y empleen a sus propios asalariados y que se presenten como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes es prueba de que cada una de ellas ejerce una actividad en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad.

En ese contexto, la existencia de cierta cooperación entre dichas sociedades civiles y una sociedad de capital, en particular por lo que se refiere a la comercialización de sus productos bajo una marca común, no basta para poner en entredicho la independencia de esas sociedades civiles respecto de la sociedad de capital.

Por lo tanto, concluye el Tribunal que las disposiciones mencionadas anteriormente deben interpretarse en el sentido de que ha de considerarse que varias sociedades civiles, como las controvertidas en el asunto principal, son empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA.

En segundo lugar, se plantea al Tribunal si el artículo 25 de la Sexta Directiva y el artículo 296 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la posibilidad de que se deniegue la aplicación del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas (previsto en dichos artículos) a varias sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, que tienen la consideración de empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA y que cooperan entre ellas, cuando esa denegación se deba a que una sociedad de capital, una asociación constituida por los socios de esas sociedades civiles o una asociación constituida por la sociedad de capital y por los socios de dichas sociedades civiles no puedan quedar sujetas a dicho régimen como consecuencia del tamaño de la empresa o de su forma jurídica.

Responde afirmativamente el Tribunal, puntualizando que cabe responder en esa línea incluso si dichas sociedades civiles no forman parte de una categoría de productores excluidos del régimen de tanto alzado, pero siempre a condición de que, debido a sus vínculos con dicha sociedad o con una de las asociaciones, estén materialmente en condiciones de hacer frente a las cargas administrativas a que den lugar los trámites derivados de la aplicación del régimen normal o del régimen simplificado del IVA, extremo este que corresponde comprobar al tribunal remitente.

Por último, se plantea al TJUE si, en el caso de que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas quedara excluido, en principio, para sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, tal exclusión tendría carácter retroactivo, operaría sólo hacia el futuro o no sería en absoluto efectiva.

A lo que responde el Tribunal que tal exclusión sería efectiva respecto del período anterior a la fecha en que se efectúe esa apreciación, siempre que la apreciación tenga lugar antes de la prescripción de la acción de la Administración tributaria y que sus efectos no se retrotraigan a una fecha anterior a aquélla en que se produjeran los elementos fácticos y jurídicos en que se base.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de octubre de 2016. Asunto C-24/15, Josef Plöckl.

Sexta Directiva — Artículo 28 quater, parte A, letras a) y d) — Transferencia de bienes en el interior de la Unión Europea — Derecho a la exención — Incumplimiento de la obligación de transmitir el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino — Ausencia de indicios serios de la existencia de fraude fiscal — Denegación de la exención — Procedencia.

En 2006, el Sr. Plöckl, empresario individual, adquirió un vehículo que afectó a su empresa. Dicho vehículo fue expedido a un revendedor domiciliado en España para que lo vendiese en ese país, operación que fue acreditada con la correspondiente carta de porte CMR. Posteriormente, en 2007, dicho vehículo fue vendido a una empresa domiciliada en España.

En el citado año 2006, el Sr. Plöckl no declaró ningún volumen de negocios correspondiente a dicha operación. En 2007, declaró una entrega intracomunitaria exenta del IVA a la referida empresa.

Tras un procedimiento de inspección, la Administración tributaria de Alemania rectificó el cálculo del IVA correspondiente al año 2006, al considerar que la transferencia del vehículo en 2006 a España estaba

sometida al IVA y no estaba exenta puesto que el Sr. Plöckl no había indicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por España ni había presentado, por tanto, la prueba contable exigida para la exención del IVA.

En tales circunstancias se decide suspender el procedimiento y plantear al Tribunal, si el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 nono, y el artículo 28 quater, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de dicha Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria del Estado miembro de origen deniegue la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención.

El Tribunal señala que la Comisión Europea estima que este requisito de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino demuestra, tratándose de una transferencia intracomunitaria, que el sujeto pasivo transfirió el bien en cuestión a ese Estado miembro «para las necesidades de su empresa», lo que constituye un requisito para eximir dicha transferencia del IVA. En la vista, la Administración tributaria y el Gobierno alemán confirmaron este objetivo de dicho requisito. Así pues, la presente cuestión prejudicial versa sobre las pruebas que pueden exigirse y las circunstancias en que se pueden exigir para demostrar que se cumple ese requisito de la exención.

Recuerda el TJUE que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

A este respecto, el Tribunal ha declarado, en el contexto de una entrega intracomunitaria, que la obligación de comunicar el número de identificación a efectos del IVA del adquirente del bien constituye una exigencia formal con respecto al derecho a la exención del IVA.

De lo anterior resulta que la Administración de un Estado miembro no puede denegar, en principio, la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria únicamente debido a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

Se pronuncia en este sentido el TJUE sobre los dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA.

El primero, cuando el sujeto pasivo ha participado deliberadamente en un fraude fiscal; lo que no ocurre en el presente caso, de acuerdo con la información proporcionada por el tribunal remitente.

El segundo, cuando el citado incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Tampoco resulta aplicable este supuesto al litigio principal por cuanto la Administración tributaria disponía de datos que permitían declarar que concurrían los requisitos materiales para aplicar la exención.

Señala por último el TJUE, que en circunstancias como las del litigio principal, en las que se excluyó en todo caso la participación del sujeto pasivo en un fraude fiscal, no cabe denegarle la exención del IVA alegando, al amparo de lo establecido en la sentencia de 27 de septiembre de 2012, USTR (C-587/10), que no adoptó todas las medidas que se le podían exigir razonablemente para cumplir una obligación formal.

5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 8 de septiembre de 2016. Recurso N° 415/2014.

Exención para la actividad enseñanza de fútbol por club deportivo privado - Subvenciones percibidas no vinculadas al precio - Cesiones de edificaciones.

Las cuestiones controvertidas consisten en analizar si cabe aplicar (i) la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la LIVA para la actividad de enseñanza del club de fútbol para sus afiliados, (ii) si la subvención que recibe el club de fútbol se haya sujeta al IVA por estar vinculada al precio de las actividades que realiza y (iii) si la cesión de edificaciones y terrenos entre el Ayuntamiento y el club de fútbol, se encuentran o no sujetas al IVA.

En relación con la exención por actividad de enseñanza a la que se acoge la escuela de fútbol base del club de fútbol, la inspección denegó la misma por entender que dichas actividades no se encuentran incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español. Por otro lado, recurrida dicha liquidación, el Tribunal Económico Administrativo Central, (en adelante TEAC) argumenta que no procede dicha exención por no estar inscrito en el Registro de Centros Docentes de la correspondiente Administración educativa.

La Audiencia Nacional, a la vista de lo manifestado por la Inspección y por el TEAC, resuelve que ambos argumentos son complementarios y no incongruentes. En este sentido, concluye que según el artículo 20. Uno.9º de la LIVA, no puede aplicarse la exención a la enseñanza del fútbol prestada por una sociedad mercantil que no es un centro docente y que imparte materias no incluidas en los planes de estudios.

El siguiente concepto analizado por la Audiencia Nacional, se refiere a la subvención recibida por el club por parte del Ayuntamiento, donde el TEAC ratifica el acuerdo de liquidación, insistiendo en el carácter empresarial del club debido a que las obligaciones que asume con el Ayuntamiento son en virtud de un convenio (promoción del deporte, del fútbol en colegios, entrega de entradas, etc.) y a cambio de una contraprestación que satisface el Ayuntamiento, constituyendo un hecho imponible sujeto, en virtud del artículo 4.1 de la LIVA.

En este sentido, la Audiencia Nacional cita la jurisprudencia del Tribunal Justicia de la Unión Europa, asunto C-495/01, la cual menciona las circunstancias que deben concurrir para que una subvención se entienda vinculada al precio o no, como es la prestación de un servicio determinado por la subvención, que adquiera una ventaja competitiva y que dicha subvención sea cuantificable con la prestación del servicio.

De este modo, conforme a dicha jurisprudencia, en el convenio no consta la cantidad entregada en concepto de subvención y que ésta sea en función del número de entradas entregadas o de las veces que se acude a los eventos para promocionar el fútbol ni que los beneficiarios de las entradas hayan pagado precio alguno.

En relación con lo anterior, concluye la Audiencia Nacional que las cantidades percibidas en concepto de subvenciones no se encuentran vinculadas al precio y, por tanto, no deben integrarse en la base imponible del IVA, según el artículo 78.2.3º de la LIVA.

Por último, la Audiencia Nacional analiza si la cesión de edificaciones y terrenos por parte del Ayuntamiento al club, para que amplíe el estadio de fútbol, son operaciones sujetas al IVA pero exentas o no y, subsidiariamente, si la base imponible se ha calculado erróneamente.

De este modo, la ampliación y mejora de dicho estadio lo realiza el club adquiriendo unos bienes inmuebles, los cuales posteriormente, mediante un nuevo convenio cede al Ayuntamiento, con reserva de aprovechamiento y estableciendo mecanismos de compensación para el club. En este sentido, el club alega que la cesión no era gratuita ya que

el club cede los inmuebles junto con las construcciones de mejora, y el Ayuntamiento, a cambio, recalifica los terrenos para llevar a cabo dicha ampliación.

La Audiencia Nacional enuncia que dicha operación, integrada el nuevo convenio, corresponde a una entrega de bienes a título oneroso por un empresario o profesional, el club, en el ejercicio de su actividad, encontrándose sujeta al IVA. Del mismo modo, no se trata de segundas edificaciones debido a que las primeras edificaciones fueron demolidas y constituye, por tanto, primera entrega sujeta al impuesto.

En relación con el cálculo de la base imponible de la operación de ampliación del estadio, explica la Audiencia Nacional que el artículo 88.2 de la LIVA se refiere a los precios ofertados a las Administraciones Públicas son IVA incluido, por lo que, un convenio suscrito entre el Ayuntamiento y una entidad privada no puede incorporarse en dicho artículo.

En último lugar, la Audiencia Nacional expresa que no existe motivación que explique la existencia de culpabilidad por el obligado tributario, no procediendo sanción.

Por todo lo anterior, se procede a estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el club de fútbol, frente al acuerdo del TEAC.

6. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 5 octubre de 2016. Recurso N.º. 15738/2015.

Exención del artículo 20.Uno.22º LIVA.

La entidad actora adquirió un local comercial terminado, pero en fase de construcción, que ahora procede a vender.

Cuando la recurrente adquirió el local que ahora procede a transmitir, en el momento de otorgamiento de la escritura pública éste todavía se encontraba en fase de construcción. No obstante, las partes pactaron la entrega de un local terminado por lo que la vendedora asumió la obligación de concluir la obra.

La entidad actora entiende que la venta posterior se trata de una segunda entrega exenta de IVA. Por el contrario, la Administración considera que, al encontrarse el local comercial en construcción en el momento de otorgarse la escritura pública no se ha agotado la primera entrega de la edificación.

El TSJ cita doctrina del Tribunal Supremo sobre casos semejantes. En los citados supuestos el Alto Tribunal distinguió entre las operaciones de transmisión de una obra en curso de constitución que debe ser terminada por el adquirente de los casos en que por contrato se establezca como objeto de la compraventa la entrega de un edificio terminado aun cuando la operación sea convenida en un momento en el que no esté terminado.

En el primero de los casos entiende el Tribunal Supremo que quedarán gravadas todas las transmisiones que se produzcan antes de que se ultimen las obras.

En cambio, en el segundo, considera que existe una primera entrega por lo que su posterior transmisión tiene la consideración de segunda entrega.

Siendo esto así, el TSJ concluye que la venta realizada por la recurrente es una segunda transmisión exenta de IVA en aplicación del artículo 20.Uno.22º de la LIVA.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2424/2013, de 20 de octubre de 2016.

Exenciones financieras - Venta de bienes adquiridos en ejecución de garantías o avales.

El recurrente adquiere a una entidad financiera un lienzo por valorado en 1.640.650 euros, soportando un IVA de 295.317,10 euros.

Dicho lienzo fue adquirido por la entidad financiera en la ejecución de un aval.

La entidad recurrente no está conforme con la repercusión del IVA que se le ha efectuado al considerar que:

- El lienzo no formaba parte del patrimonio empresarial del Banco por lo que su transmisión no debe de quedar sujeta a IVA.
- Subsidiariamente, el recurrente considera que la venta del lienzo podría considerarse una actividad accesoria a la bancaria por lo que su transmisión estaría exenta del IVA en virtud del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA.

Por tanto, la cuestión objeto de controversia en el presente recurso consiste en determinar si la enajenación, por parte de una entidad financiera, de una obra pictórica está sujeta a IVA.

El TEAC desestima la primera alegación de la recurrente al entender que es una actividad típica del Banco la concesión de avales y, si en ejecución de uno de ellos, debe quedarse con los bienes del avalado, lo está haciendo en el ejercicio de la actividad que le es propia.

Asimismo, entiende el TEAC que el Banco ha vendido la obra pictórica para conseguir liquidez y continuar ejerciendo su actividad, lo que viene a reforzar que la venta se ha realizado en el ejercicio de actividades empresariales.

En cuanto a la segunda alegación, el TEAC concluye que la venta de la obra pictórica no constituye una actividad accesoria a la financiera sino que se trata de una actividad completamente autónoma y diferenciada de la principal.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4186/2013, de 20 de octubre de 2016.

Artículo 22.Ocho LIVA - exenciones relativas a relaciones diplomáticas.

El recurrente, una embajada, solicita la devolución del IVA soportado en los suministros de servicios de telefonía.

La AEAT deniega la devolución al considerar que el IVA soportado correspondiente a los servicios telefónicos recibidos se ha prestado en un domicilio no autorizado a efectos de la exención.

El recurrente alega que, por error, el domicilio que aparece en las facturas no es el correcto.

En virtud del artículo 3º del Real Decreto 3485/2000, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomáticos, estarán exentos:

"Los suministros [...] efectuados para los locales de las representaciones diplomáticas u Oficinas consulares, así como de la residencia del Jefe de la Misión diplomática o del Jefe de una oficina consular..."

Por tanto, a efectos de la aplicación de la exención, lo relevante es el inmueble donde se realiza el suministro y no la dirección a la que se dirigen las facturas.

En el presente caso el TEAC, confirma parte de la devolución solicitada al considerar que no se ha acreditado el domicilio donde se presta el servicio.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2568/2016, de 20 octubre de 2016.

Ventas de oro hechas por particulares a empresarios y profesionales – Procedimiento de unificación de criterio.

El TEAC, ante la disparidad de posturas existentes entre la vía administrativa y la vía contenciosa en las resoluciones que tratan sobre este tipo de operaciones, decide iniciar de oficio el correspondiente procedimiento de unificación de criterio en aras de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y eficacia.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de enero de 1996, equiparó el supuesto de las compras de oro a particulares por parte de empresarios con el de las compras de bienes usados por empresarios revendedores. Por tanto, el Alto Tribunal consideró que dichas compras no estaban sujetas a IVA en el caso de que fueran bienes usados concluyendo que, no estando sujeta a IVA la entrega de oro, por realizarse por un particular, tampoco lo estaba a TPO la compra del mismo, por realizarse por un empresario en ejercicio de su actividad.

Dicho pronunciamiento era contrario al criterio del TEAC que entendía que la operación quedase fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no tener los transmitentes la condición de empresarios o profesionales, pero que sí debía de quedar sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No obstante lo anterior, el TEAC modifica su criterio adoptando el aplicado por el Tribunal Supremo. Es decir, se fija como criterio que, en el caso particular de compras a particulares de objetos usados de oro por parte de quienes ostenten la condición de empresarios dicha compra queda fuera tanto del ámbito del IVA como del ámbito del TPO.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3637-16, de 1 de septiembre de 2016.

Establecimientos Financieros de Crédito - Obligación de expedir factura por operaciones financieras.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la obligación de expedir facturas por las operaciones financieras descritas en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es la Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito. Sus asociados realizan operaciones de las reguladas en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En primer lugar, la DGT viene a señalar que, de conformidad con el artículo 164 de la Ley de IVA así como los artículos 2 y 3.2 del Reglamento de facturación debe expedirse factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen los sujetos pasivos del IVA en el ejercicio de su actividad con las excepciones contenidas en el Reglamento del impuesto, debiendo expedir factura aquellos sujetos pasivos que no tengan la consideración de entidades de crédito por las prestaciones de servicios a las que hace referencia el artículo 20.Uno.18º, letras a) a n) de la Ley del IVA que, localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto o Canarias, Ceuta y Melilla, éstas estén sujetas y exentas del IVA y sean realizadas a través de la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situados en dicho ámbito espacial.

Ahora bien, para determinar si los establecimientos de crédito objeto de consulta tienen o no la consideración, a efectos fiscales, de entidades de crédito, la DGT viene a indicar que, de conformidad con el artículo 1 de la Ley 10/2014, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito:

“1.Son entidades de crédito las empresas autorizadas cuya actividad consiste en recibir del público depósitos u otros fondos reembolsables y en conceder créditos por cuenta propia.

2. Tienen la consideración de entidades de crédito:

- a) Los bancos.
- b) Las cajas de ahorros.
- c) Las cooperativas de crédito.
- d) El Instituto de Crédito Oficial.”.

Por otra parte, el régimen jurídico de los Establecimientos Financieros de Crédito se encuentra regulado en el Título II de la Ley 5/2015, de fomento de la financiación empresarial que establece, en su artículo 6.1, que:

“1. Podrán constituirse como establecimientos financieros de crédito aquellas empresas que, sin tener la consideración de entidad de crédito y previa autorización del Ministro de Economía y Competitividad, se dediquen con carácter profesional a ejercer una o varias de las siguientes actividades:

- a) La concesión de préstamos y créditos, incluyendo crédito al consumo, crédito hipotecario y financiación de transacciones comerciales.
- b) El «factoring», con o sin recurso, y las actividades complementarias de esta actividad, tales como las de investigación y clasificación de la clientela, contabilización de deudores, y en general, cualquier otra actividad que tienda a favorecer la administración, evaluación, seguridad y financiación de los créditos que les sean cedidos.
- c) El arrendamiento financiero, con inclusión de las siguientes actividades complementarias:
- d) Las de concesión de avales y garantías, y suscripción de compromisos similares.
- e) La concesión de hipotecas inversas, incluyendo las reguladas en la disposición adicional primera de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria.

Adicionalmente, en la disposición adicional Primera de la Ley 5/2015 se hace igualmente referencia a los Establecimientos Financieros de Crédito cuando dispone que:

“Los establecimientos financieros de crédito tendrán, a efectos fiscales, el tratamiento que resulte aplicable a las entidades de crédito.”.

En consecuencia, de la interpretación de la referida disposición adicional, y en relación con lo dispuesto en el artículo 3 del Reglamento de facturación, concluye ese Centro Directivo que los Establecimientos Financieros de Crédito quedan exceptuados de la obligación de expedir factura por las operaciones que realicen de las expresadas en el artículo 20.Uno.18º, letras a) a n) de la ley del IVA, en las mismas condiciones que las entidades de crédito.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3719-16, de 5 de septiembre de 2016.

Deducibilidad de las cuotas soportadas por la consultante en la adquisición de los bienes que se entregan junto con las bebidas.

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

La entidad consultante, dedicada a la comercialización de bebidas, suministra a sus clientes, junto a las bebidas, otros productos tales como copas, cubiteras, decantadores, etc.

Para analizar la deducibilidad de las cuotas soportadas por la entidad consultante, señala la DGT, debemos remitirnos necesariamente al apartado uno, números 3º y 5º del artículo 96 de la Ley del IVA que establece que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de alimentos, bebidas o tabaco ni de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas sin que tengan esta consideración, por un lado, las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2º y 4º de la Ley 37/1992 ni, por otro, los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

No obstante lo anterior, de acuerdo con lo establecido en el apartado dos del mencionado artículo 96 de la Ley 37/1992, "se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

"Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones."

De acuerdo con lo anterior, el Centro Directivo aclara que en el presente supuesto de hecho caben dos posibilidades:

- a) Que los bienes que la entidad consultante va a entregar a sus clientes junto con las bebidas alcohólicas constituyan el giro o tráfico habitual de su actividad comercial, esto es, que se trate de productos que habitualmente comercializa.

En este caso, las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de las adquisiciones de los bienes que serán entregados serían deducibles de conformidad con el citado artículo 96 de la Ley del Impuesto.

Con respecto a las entregas subsiguientes, la DGT aclara que en el caso de que la entidad consultante, al efectuar la entrega de bienes mediante contraprestación, entregue a sus clientes por el mismo precio una cantidad adicional de un mismo producto u otro producto distinto de su

tráfico habitual como consecuencia de una determinada campaña promocional, la base imponible de dichas operaciones estará constituida por el importe total de la contraprestación, sin que ésta deba incrementarse en el importe de los productos entregados sin incremento de precio para su adquirente.

- b) Que los bienes que la entidad consultante va a entregar a sus clientes no constituyan el tráfico habitual de su actividad comercial, esto es, que se trate de productos que habitualmente no comercializa sino que hayan sido adquiridos por la misma para destinarlos a tal fin; Esto es, exclusivamente para ser entregados de forma gratuita a los clientes

En tal caso, la entidad consultante no podría deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de dichos bienes, por tratarse de bienes adquiridos por la misma para destinarlos a atenciones (entregas a título gratuito) a clientes, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 96.uno.5º de la Ley 37/1992.

Por su parte, las referidas entregas efectuadas a título gratuito (sin contraprestación) por la consultante a sus clientes no estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por no tener dicha sociedad derecho a deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas que soportaría con ocasión de la adquisición de los citados bienes que entrega gratuitamente, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.7º de la Ley 37/1992.

Finalmente acaba añadiendo el Órgano Consultor que, cuando los bienes entregados de forma gratuita constituyan material publicitario, la entrega no quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor de lo establecido en el artículo 7 número 4º de la Ley 37/1992.

Este artículo condiciona la calificación como material publicitario a los siguientes requisitos:

- Que en los citados objetos se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.
- Que dichos objetos carezcan de valor comercial intrínseco, es decir, que, aunque pueda apreciarse en ellos un cierto valor material, sean de escaso valor, como ocurrirá cuando en ellos figure visiblemente la indicación de su carácter no venal.
- Que el coste de los objetos entregados a cada destinatario a lo largo de cada año natural no exceda de 200 euros.

De cumplirse los requisitos anteriores, las cuotas soportadas por las adquisiciones serían deducibles mientras que las posteriores entregas quedarían no sujetas IVA.

6. Dirección General de Tributos. Contestación V3735-16, de 7 de septiembre de 2016.

Sujeción al IVA de las operaciones realizadas por la sociedad mercantil consultante para el Ayuntamiento del que depende.

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

La consultante es una sociedad mercantil íntegramente participada por un Ayuntamiento que realiza encomiendas de gestión de las previstas en el artículo 24.6 del TRLCSP. Las actuaciones objeto de encomienda se refieren a la prestación de servicios de gestión de una residencia de mayores, propiedad del Ayuntamiento encomendante.

En relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las entidades que conforman el sector público, comienza la DGT aludiendo al artículo 7.8º de la Ley del IVA, donde se establece que "*no estarán sujetas al IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por las Administraciones públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria*".

En segundo lugar, señala este Centro Directivo que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo. Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

De conformidad con lo anterior, concluye la DGT sobre la sujeción de los servicios objeto de consulta, matizando lo siguiente:

- No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por la consultante en virtud de encomiendas de gestión cuando ostente la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

- Asimismo, tampoco estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por la consultante, a favor de la Administración Pública de la que dependa, o de otra Administración pública íntegramente dependiente de la anterior, cuando dicha Administración Pública ostente la titularidad íntegra de los mismos.
- Estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por la consultante en favor de un ente público empresarial u otro ente u organismo público dependiente de la Administración General del Estado aunque se efectúe en virtud de una encomienda de gestión.

Igualmente, estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por la consultante en favor de una sociedad mercantil o una entidad pública empresarial íntegra o parcialmente dependiente de una Administración Pública.

- En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades expresamente previstas en el artículo 7.8º de la Ley del IVA.

En consecuencia de todo lo anterior, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios de gestión de una residencia de mayores realizados por la sociedad mercantil consultante en su condición de medio propio instrumental y servicio técnico de un Ayuntamiento, realizados en virtud de encomiendas de gestión a favor del Ayuntamiento encomendante.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3737-16, de 7 de septiembre de 2016.

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido si, en la actualidad, el consultante decide vender una o varias de las parcelas que sigue conservando, o en su caso, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

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

El consultante es un particular que no ejerce ninguna actividad empresarial o profesional al que, como titular de una finca que fue objeto de reparcelación urbanística, le correspondieron varias parcelas adjudicadas e inscritas a su nombre en 2004. Como titular de las mismas, satisfizo los correspondientes costes de urbanización que le repercutió el promotor de las obras.

En 2006 y 2007 transmitió dos de las parcelas adjudicadas, tributando ambas por el Impuesto sobre el Valor Añadido. El consultante declara que, al soportar los costes de urbanización, lo hizo sin voluntad de transmitir las parcelas resultantes, excepto en la parte necesaria para sufragar los costes de urbanización, circunstancia que considera acreditada por el hecho de que no ha transmitido ninguna parte más de las mismas, incluso en los años en que su valor podía aconsejar su venta.

En su contestación comienza la DGT refiriéndose, en lo que ya es doctrina reiterada, a que los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando no tuvieran previamente tal condición, desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonaran las mismas con la intención confirmada por elementos objetivos de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con lo anterior, la DGT recalca que es importante que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por ello, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización, haciéndose cargo el adquirente de todos los costes, no cabe considerar que el transmitente ha urbanizado el mismo, por lo que tal transmisión no estará sujeta al Impuesto si el transmitente fuera un particular.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización, el transmitente tendrá en todo caso la consideración de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ya que la satisfacción de los costes de la urbanización que transforma su terreno le convierte en urbanizador del mismo, siempre que el destino de la urbanización fuera su venta, adjudicación o cesión por cualquier título. Intención o no de venta que debe quedar confirmada por elementos objetivos, tales como, por ejemplo, el hecho de haber deducido o no el IVA soportado en los costes de urbanización de las parcelas que ahora se pretenden transmitir.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3750-16, de 7 de septiembre de 2016.

Sujeción al IVA del impuesto autonómico y si exige obligaciones adicionales a las correspondientes al servicio de alojamiento.

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

La comunidad autónoma de Illes Balears ha aprobado un Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

En primer lugar, alude este Centro Directivo a la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del Impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible, donde se regula por primera vez el Impuesto sobre estancias turísticas, objeto de análisis en la presente consulta.

De conformidad con lo establecido en la citada Ley, este Impuesto se constituye en relación con las estancias en establecimientos turísticos y grava la capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con dichas estancias.

En particular, el artículo 4 de la norma mencionada establece que *constituyen el hecho imponible del impuesto las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Illes Balears, en una serie de determinados establecimientos turísticos tales como hoteles, apartamentos turísticos, hoteles rurales y agroturismos, entre otros.*

En cuanto al sujeto pasivo del Impuesto de referencia, el artículo 6 de la Ley 2/2016 antes mencionada establece lo siguiente:

"Artículo 6. Sujetos pasivos.

1. Son sujetos pasivos contribuyentes de este impuesto todas las personas físicas que llevan a cabo una estancia en los establecimientos turísticos a los que se refiere el artículo 4.1 de la presente ley.

En el caso particular de las embarcaciones de crucero turístico, se entienden por contribuyentes los pasajeros y las pasajeras que están en tránsito en el momento del devengo del impuesto.

En todo caso, se consideran representantes de los contribuyentes las personas jurídicas a cargo de las cuales se expida la factura o el documento análogo por razón de la estancia de personas físicas integrantes de la organización de la persona jurídica en los establecimientos turísticos."

El apartado 2 del mismo precepto regula la figura del sustituto del contribuyente:

"2. Tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente y están obligadas a cumplir las obligaciones materiales y formales establecidas en la presente ley y en sus disposiciones de desarrollo, las personas físicas y jurídicas, así como las entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que son titulares de las empresas que explotan los establecimientos turísticos a los que se refiere el artículo 4.1 de la presente ley."

Por su parte, respecto al devengo de dicho Impuesto, y tal y como queda establecido en el artículo 9 de la norma que lo regula, se producirá al inicio de cada estancia en los establecimientos turísticos. Por otro lado, interesa señalar que el impuesto será exigible por el sustituto al contribuyente en cualquier momento antes del final del periodo de estancia, siendo igualmente dicho sustituto el encargado de la presentación de las autoliquidaciones y los ingresos a cuentas regulados en la Ley.

En relación con lo anterior, la entidad consultante necesita aclaración respecto de si deben o no ser incluidas en la base imponible del IVA las cantidades soportadas por el sujeto pasivo con razón de dicho impuesto y pagadas al establecimiento de referencia.

Así, alude la DGT en primer lugar al artículo 78 de la Ley del IVA, que en lo que aquí respecta establece lo siguiente:

"Artículo 78 Base imponible. Regla general

Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

3.º Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuanta efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

De acuerdo con lo anterior, señala la DGT que para poder determinar si el impuesto sobre las estancias turísticas que van a percibir los titulares de los establecimientos turísticos forma parte de la contraprestación recibida por la prestación del servicio de alojamiento o no, hay que analizar si dicho concepto cumple o no con las características determinantes de los suplidos, esto es de las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente.

Así, señala la DGT que de conformidad con diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (entre otras, de fechas 1 de septiembre y 24 de noviembre de 1986), los suplidos deberán concurrir las siguientes condiciones:

"1º.- Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización de los gastos en nombre y por cuenta del cliente se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura o documento que proceda en cada caso expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario agente, consignatario o comisionista que le está "supliendo".

En consecuencia, cuando se trata de sumas pagadas en nombre propio, aunque sea por cuenta de un cliente, no procede la exclusión de la base imponible del Impuesto de la correspondiente partida por no ajustarse a la definición de "suplido" incluida en el artículo 78 de la Ley.

2º.- El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.

3º.- La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

En los "suplidos", la cantidad percibida por mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido su cliente. Cualquier diferencia debería ser interpretada en el sentido de que no se trata de un auténtico "suplido".

4º. Por último, señala la Ley que el sujeto pasivo (mediador) no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente hubiera gravado gastos pagados en nombre y por cuenta del cliente."

En el caso objeto de consulta, debe tenerse en cuenta que la propia Ley establece en su artículo 6 que tienen la condición de sustituto del contribuyente los titulares de los establecimientos turísticos que son quienes, conforme al artículo 11, quedan obligados a autoliquidar e ingresar el impuesto a la Hacienda autonómica.

Por otro lado, dicha figura ha sido también analizada en la Ley General Tributaria, donde se establece que "es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa."

En consecuencia de lo anterior, el titular de los establecimientos no actúa en nombre y por cuenta del cliente sino que ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

Así, concluye la DGT que al no cumplirse los requisitos mencionados con anterioridad, el impuesto objeto de consulta formará parte de la base imponible del IVA en las prestaciones de servicios de alojamiento prestados por los establecimientos turísticos.

De igual forma, confirma este Centro Directivo que la incorporación a la base imponible del IVA del citado impuesto no exige obligaciones formales específicas adicionales a las establecidas para el régimen correspondiente a la tributación de los servicios de alojamiento en el IVA.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3880-16, de 14 de septiembre de 2016.

Distribución de sistemas informáticos y licencias de software.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el lugar de realización de las operaciones descritas en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una sociedad mercantil cuya actividad consiste en la implementación y distribución de programas informáticos y licencias de software que acuerda con un cliente -la matriz de un grupo de empresas, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto- la instalación y uso de un software adaptado para satisfacer las necesidades del grupo. Dicho software será utilizado no sólo por la matriz sino por las entidades del grupo filiales que pueden estar establecidas en distintos ámbitos geográficos, bien dentro de la Comunidad o en terceros países.

En primer lugar, la DGT viene a determinar la consideración como bien o servicio del objeto de la presente consulta.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley del IVA, se considerará entrega de bien "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.". Adicionalmente, en el apartado Dos.7º del citado artículo señala que también se considerará entrega de bien el suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

Asimismo, el artículo 11.Dos. 16º establece que, en particular, se consideraran prestaciones de servicio, "el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.".

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye de acuerdo con la descripción de las operaciones efectuadas en el escrito de la consulta que la operación efectuada debe ser calificadas como prestación de servicio, puesto que el software cuyo uso se cede es objeto de las adaptaciones que sean necesarias para adecuarlo a las necesidades del cliente no tratándose, por tanto, de un producto informático normalizado.

Por otro lado, en lo relativo a la localización de dichos servicios informáticos y con objeto de identificar al destinatario de los servicios prestados por la consultante, la DGT trae a colación el artículo 69 de la Ley de IVA, así como la contestación de la consulta vinculante 0001-16, señalando que se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el IVA y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación. Es decir, se sigue un criterio de destinatario jurídico de la prestación.

Según doctrina de esta Dirección General, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (Resolución de 23 de diciembre de 1986; BOE del 31 de enero de 1987).

Así pues, en el supuesto planteado en la presente consulta en el que la consultante factura, tanto por el uso del software como por las adaptaciones necesarias para ajustarlo a las necesidades de las distintas filiales, a la matriz del grupo de entidades, debe considerarse que es esta matriz la destinataria de la totalidad de dichos servicios.

Dicho lo anterior y teniendo en cuenta que la matriz se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IVA, dichos servicios de localizaran en el mismo, quedando sujetos al Impuesto al tipo del 21%.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3947-16, de 20 de septiembre de 2016.

Localización de servicios – Servicios relacionados con bienes inmuebles.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la localización de los servicios realizados por la consultante a raíz del siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una sociedad dedicada, entre otras actividades, a la prestación de servicios de gestión y recuperación de préstamos hipotecarios siendo los destinatarios de tales servicios, principalmente, entidades no residentes en España.

De acuerdo con el supuesto de hecho, las actividades económicas realizadas por la consultante se pueden agrupar en tres grandes grupos.

El primero de ellos agrupa las actuaciones realizadas con carácter extrajudicial que comprenden distintas formas de liquidación de la deuda (i.e. pago de cuotas vencidas; refinanciación de la deuda; dación en pago...). En relación con estas actividades, la DGT entiende que no deben ser consideradas como servicios relacionados con un bien inmueble pues el servicio no persigue precisamente la modificación jurídica o física del mismo en tanto que en la naturaleza del servicio prestado prima el componente de asesoramiento destinado al cobro del crédito correspondiente.

Por otro lado, aquellas actuaciones con carácter judicial, que comprenden actuaciones de ejecución hipotecaria, deben ser consideradas, desde el momento de presentación de la correspondiente demanda de ejecución, como servicios relacionados con un bien inmueble pues el servicio pretende precisamente la modificación jurídica del mismo.

Finalmente, respecto al tercer grupo que incluye las actividades de gestión de activos inmobiliarios por los que la entidad consultante percibe una comisión por los propietarios de los inmuebles (actividades

de publicidad en la web de la consultante, mantenimiento y custodia de los activos, etc.) la DGT entiende que sobre la base de los criterios reiterados por dicho Centro Directivo en anteriores contestaciones, los servicios de referencia se consideran servicios de gestión inmobiliaria y, por tanto, relacionados directamente con bienes inmuebles.

De acuerdo con lo anterior, la DGT concluye que a los servicios del primer grupo le sería de aplicación la regla general de localización de servicios del artículo 69 de la Ley del IVA, mientras que en los servicios del segundo y tercer grupo sería aplicable la regla especial de localización contenida en el artículo 70.Uno.1º de dicha Ley.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3984-16, de 21 de septiembre de 2016.

Base imponible – Transmisión de contrato de arrendamiento financiero.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la determinación de la base imponible de la operación planteada en el siguiente supuesto de hecho:

La consultante ha suscrito un contrato de arrendamiento financiero con diversas entidades financieras y pretende transmitir a un tercero su posición de arrendatario en dicho contrato a cambio de una cantidad de dinero en efectivo.

De acuerdo con el escrito de la consulta, la DGT entiende que la entidad consultante transmite su posición de arrendatario financiero por lo que, a partir de ese momento, las cuotas de arrendamiento financiero que sean giradas por las entidades de leasing serán asumidas por la entidad cesionaria pero sin que la cesión del contrato suponga una asunción de deuda en los términos previstos en el artículo 78 de la Ley del IVA, sino la transmisión de la posición del arrendatario respecto de las cuotas pendientes.

Por tanto, la DGT concluye que la base imponible en la subrogación de la posición de arrendatario financiero en el contrato objeto de consulta estará formada por el importe total de la contraprestación abonada por la cesionaria, sin incluir el capital pendiente del contrato a la fecha de dicha transmisión.

No obstante lo anterior, el Centro Directivo precisa que si hubiera alguna cuota de dicho contrato vencida y exigible que no hubiera sido abonada por el cedente a la entidad de arrendamiento financiero, dicha cuota formaría parte de la base imponible de la referida operación de cesión.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3991-16, de 21 de septiembre de 2016.

Servicios de publicidad – Servicios prestados por vía electrónica – Reglas de localización de servicios – Establecimiento permanente.

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

La consultante es una sociedad mercantil que ofrece servicio de marketing online digital consistente en la promoción de sus clientes en las redes sociales así como la mejora de su posicionamiento en los resultados de motores de búsqueda de internet. Uno de sus clientes es una entidad establecida en Israel que ejerce la actividad de escuela de idiomas a través de distintas escuelas situadas en territorio peninsular español.

La DGT, en primer lugar, reitera que los servicios de publicidad en las condiciones del escrito de consulta no tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica. Lo contrario podría llevar a que servicios idénticos en su naturaleza -por ejemplo, dos servicios de publicidad- pudieran ser objeto de un análisis que desembocase, a los efectos del IVA, en un resultado diferente por el mero hecho del distinto medio, electrónico o no, a través del cual el servicio se presta, lo cual, sería contrario al principio de neutralidad que inspira el sistema del Impuesto.

A continuación, una vez analizadas las disposiciones contenidas en el artículo 69 en relación a las reglas de localización de servicios y las definiciones de sede de actividad y establecimiento permanente, la DGT entiende que los servicios de publicidad prestados por la consultante a la entidad israelí se entenderán localizados en el TIVA-ES sólo en el caso en que el destinatario del servicio tuviera la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, que fueran destinatarios del servicio, en dicho territorio.

En relación con dicho análisis, la DGT concluye que la entidad israelí parece tener la sede de su actividad económica en Israel si bien cuenta en el TIVA-ES con distintas sedes, escuelas de idiomas, que tendrán cada una de ellas la consideración de establecimientos permanentes. Así, procede analizar los artículos 21 y 22 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011.

De acuerdo con el anterior Reglamento, el Centro Directivo concluye que la consultante contrata la prestación de servicios de publicidad con una entidad cuya sede de actividad económica se encuentra fuera del

TIVA-ES, expidiendo la correspondiente factura a dicha entidad. No obstante, los servicios de publicidad pretenden promocionar la actividad de enseñanza desarrollada por cada una de las escuelas, establecimientos permanentes que la entidad israelí tiene en el TIVA-ES.

A falta de otros elementos de hecho que indiquen lo contrario y dada la naturaleza y utilización del servicio en cuestión, la DGT considera que los destinatarios efectivos de los servicios de publicidad son los establecimientos permanentes de la entidad israelí situados en el TIVA-ES y, por tanto, los servicios de publicidad estarán sujetos al IVA.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4178-16, de 30 de septiembre de 2016.

Arrendamiento financiero de bien inmueble – Vivienda habitual.

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

La sociedad consultante adquiere, mediante un contrato de arrendamiento financiero, un inmueble que destinará al alquiler como vivienda habitual.

Sobre el anterior supuesto, la DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento a efectos del IVA del arrendamiento por parte de la consultante a un tercero, analizando si se trata de una prestación de servicios o de una entrega de un bien.

En este sentido, recuerda la DGT que el arrendamiento financiero de un bien puede tener consideración de “prestación de servicios” o de “entrega de bienes”, debiendo así analizarse si el arrendatario se compromete o no a ejercer la opción de compra sobre el citado bien.

En el momento en que el arrendatario se compromete a ejercitarla, la operación se considera una entrega de bienes de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8.Dos.5º de la Ley del IVA. Por consiguiente, hasta el momento en el que surge este compromiso el arrendamiento tendrá la consideración de prestación de servicios a tenor de lo establecido en el artículo 11.Dos.2º de la Ley del IVA.

En relación al tratamiento de las cuotas en un contrato de arrendamiento con opción de compra, indica la DGT que dependerá de la tributación, a efectos del IVA, de la posterior entrega. Así, si dicha entrega queda sujeta y no exenta del Impuesto, las cuotas del contrato también estarán sujetas y no exentas del IVA. Por el contrario, si la posterior entrega quedara sujeta y exenta del Impuesto, las citadas cuotas seguirán el mismo régimen jurídico.

Por consiguiente, concluye la DGT que es esencial determinar si la posterior entrega de una vivienda en un contrato de arrendamiento con opción de compra tiene la consideración de primera o segunda entrega a efectos del Impuesto.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4179-16, de 30 de septiembre de 2016.

Promoción de apartamentos con carga hipotecaria – Explotación económica – Inversión del sujeto pasivo.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el momento de la venta de los apartamentos en los siguientes supuestos:

- A. El comprador se subroga en el préstamo hipotecario.*
- B. El comprador se subroga en el préstamo hipotecario y, simultáneamente, el comprador y el banco acuerdan ampliar dicho préstamo.*
- C. El comprador no se subroga en el préstamo hipotecario pero entrega una cantidad de dinero al vendedor destinada al pago de la deuda y cancelación de la hipoteca.*
- D. El comprador no se subroga en el préstamo hipotecario pero descuenta o retiene el importe de la deuda garantizada para su extinción.*
- E. El comprador satisface el precio de la compraventa y se señala en el acto que se entiende realizado con el acuerdo de que la transmitente lo destine a extinguir la deuda garantizada.*

Recuerda la DGT que será de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en los anteriores supuestos en virtud de lo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion de la Ley del IVA, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar bajo la condición de empresario o profesional.
- b) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de entregas y tener por objeto un bien inmueble que esté afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal.
- c) Tales operaciones deben consistir en entregas de bienes distintas de aquellas a las que se refieren los dos primeros supuestos contemplados en el propio artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992.

- d) Las entregas realizadas deben ser consecuencia de la ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, si bien la inversión del sujeto pasivo también se producirá en los casos de transmisión de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente.

Una vez expuesto lo anterior, la DGT lleva a cabo un análisis del mecanismo de inversión del sujeto pasivo contemplado en el art. 84.Uno.2ºe) de la Ley del IVA, en aras de delimitar las operaciones incluidas en el citado artículo y las excluidas.

Así, a modo de ejemplo, cita esa Dirección tres operaciones que de acuerdo con el tercer guion del referido artículo sí les resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo:

- Entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
- Entrega de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.
- Entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente.

Sobre la base de lo anterior, concluye la DGT que procede la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en cada uno de los cinco supuestos planteados por la consultante. Siendo de aplicación dicho mecanismo, tanto si el deudor se subroga en el crédito hipotecario (incluso si es ampliado, ya que queda obligado a extinguir la deuda igualmente) como si (i) no se subroga pero descuenta o retiene el importe de la deuda garantizada para su extinción, (ii) si entrega tal cantidad al vendedor para su cancelación, o (iii) si en el acto se acuerda que el transmitente destine el importe recibido a extinguir la deuda hipotecaria.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4182-16, de 30 de septiembre de 2016.

Subarrendamiento de aeronave – Prestación de servicios única – Exención.

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

La sociedad mercantil propietaria de una aeronave (de ahora en adelante, la propietaria) ha formalizado contrato de subarrendamiento de la misma con otra mercantil (de ahora en adelante, la operadora)

que dispone de certificado de operador aéreo y licencia para operar aeronaves con la finalidad de que incluya la aeronave dentro de su certificado de operador (...).

En la presente contestación, tras desgranar la información contenida en el escrito de la consulta, la DGT deduce que existen tres flujos contractuales entre la propietaria de la aeronave y la operadora.

En primer lugar, la propietaria ha formalizado un contrato para la cesión a la operadora de una aeronave con el objeto de que ésta sea explotada comercialmente. Sin embargo, al manifestar la propietaria que sigue disponiendo a su riesgo y ventura de la aeronave, la cesión no supone la transmisión del derecho de uso y disfrute, suponiendo así una cesión instrumental.

En segundo lugar, ambas partes formalizan un contrato de gestión mediante el cual la operadora aportará los medios humanos y materiales necesarios para la prestación de servicios de transporte aéreo comercial, que incluye determinados servicios necesarios para dicha explotación.

Por último, la propietaria va a percibir de la operadora un porcentaje de los importes facturados en las operaciones de vuelo.

Una vez descritos los distintos flujos contractuales expuestos en la consulta la DGT comienza analizando si las operaciones efectuadas por la propietaria a favor de la operadora, la cesión instrumental junto la cesión del derecho de comercialización, constituyen dos o más servicios independientes o un único servicio.

En este sentido, tras desgranar la jurisprudencia del TJUE a estos efectos (asuntos C-349/96 y C-111/05), la DGT determina que estos servicios constituyen una prestación de servicios única puesto que su finalidad es permitir a la operadora la prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros de forma independiente.

No obstante, y a tenor del escrito de la consulta, en cuanto la cesión de la aeronave no supone la transmisión del derecho de uso y disfrute de la misma en los términos derivados de un contrato de arrendamiento, puede deducirse que este servicio único complejo estará sujeto y no exento, no siendo de aplicación la exención prevista en el artículo 22.Cuatro de la Ley del IVA.

Por otro lado, en relación con el contrato de gestión formalizado entre ambas partes, que supone la prestación de varios servicios por parte de la operadora a la propietaria, señala la DGT que también debe considerarse como una única prestación de servicios. En particular, esta operación estará también sujeta y no exenta del Impuesto, siéndole de aplicación el tipo impositivo general.

Recuerda la DGT, que en la medida que ambas partes van a realizar prestaciones de servicios a la otra parte, estas prestaciones son independientes y no podrán minorar las unas el precio de las otras.

Por último, teniendo en cuenta que la operadora prestará en nombre propio servicios de transporte aéreo a terceros que constituirán servicios independientes, la DGT concluye que éstos quedarán sujetos al Impuesto al tipo impositivo reducido en los términos planteados por el apartado 2 del artículo 91.Uno de la Ley del IVA.

IV. Country summaries

OECD

OECD business survey on direct and indirect tax certainty

The OECD has launched a business survey which invites businesses and other stakeholders to contribute their views on tax certainty: [Business survey on taxation](#). The survey is an open and widespread consultation which supports the G20 future tax policy work.

Among other things, the survey offers an opportunity to identify specific tax policy issues for the future G20 tax agenda and to shape practical and concrete solutions for a more certain and predictable tax system. The survey is strictly confidential and anonymous; no individual or organization-specific information will be disclosed. Results will only be made available in aggregated format and presented to the G20 in 2017.

Responses are sought by 16 December 2016.

Americas

Colombia

Tax reform includes indirect tax changes

The Government recently issued a tax reform draft that is pending approval by the National Congress. The proposed tax reform includes important measures regarding indirect taxes such as VAT and consumption tax.

The tax reform draft is expected to come into force as of 1 January 2017, provided the draft is approved by the Congress (notwithstanding some of the reforms may require further regulation).

The tax reform includes the following indirect tax measures:

- VAT taxation will apply to real property, lotteries and intangible goods.

- The imposition of VAT on services rendered both on Colombian territory and abroad if the recipients are located in Colombia, for example, the supply of webpages, hosting, cloud computing and remote maintenance of programs and equipment; the supply of software and its updates; the electronic supply of images, text, and other types of information, as well as access to digital databases; the supply of audio-visual media services (such as music, videos, movies and games of any kind, as well as the broadcast of any type of event, among others).

When the service provider is a foreign business, the VAT on these types of services is expected to be withheld by the issuers of credit or debit cards, sellers of pre-paid cards, collectors of cash in charge (i.e., cash collectors acting on behalf of third parties, e.g., a cash collector in Colombia acting for a foreign service provider), and others determined by the tax authorities, at the time of the respective payment or deposit to the account of the foreign service provider.

- The imposition of consumption tax on sugary drinks, including energy drinks, flavored drinks, or any drinks that contain sugar or sweeteners.
- A consumption tax increase for cigarettes from COP 570 to 2,100 per 20 unit pack of cigarettes, and proportionally to the content. This amount will increase by a percentage equivalent to the rise in the Consumer Price Index.
- A new tax levied on the sale of gasoline by oil refiners and importers.
- A new tax on carbon that will be levied on the sale and import for sale or own consumption of fossil fuels.

Mexico

2017 tax reforms: VAT amendments

Congress approved the 2017 tax reforms related to VAT in October, which include the following changes:

- VAT paid to outsourcing companies: In an effort to enhance controls over outsourcing companies and activities rendered by them, clients must now secure a copy of the periodic tax receipts to ensure that the outsourcing company rendering the service is in compliance with its current tax obligations, such as social security, income tax and others.
- VAT paid during preoperational period: From 1 January 2017, companies that are in the preoperational stage will not be able to credit or compensate any VAT paid during such stage. VAT paid amounts will be subject to credit or compensation once the company becomes fully operational and begins generating revenues for its activities.

- VAT on tangible goods when rent is paid abroad: VAT law has been clarified regarding temporary imports of tangible goods when a Mexican entity rents such goods to a foreign entity and the goods are brought into Mexico with a VAT tax credit (VAT certified companies). VAT must be paid on the rental amount determined for each transaction, even when the goods are imported on a temporary basis with a VAT tax credit, under VAT certification.
- New services subject to the 0% VAT rate: 'Technological services' have been included in the short list of services deemed exported and, consequently, subject to the 0% VAT rate. 'Technological services' include development, processing, storage, modernization, optimization and administration of information technology applications and computer systems. All resources used for the development of such activities must reside on Mexican territory.

Second amendment to 2016 Foreign Trade Rules

There were approximately 71 modifications, additions and eliminations in the second modification of the Foreign Trade Rules for 2016, mostly focused on maintaining legislative coherence between laws, treaties and legal references.

The relevant changes including the following:

- Provisional customs value: Historically, temporary importing companies working under the IMMEX program have been allowed to declare 'provisional value' as one of the valuation methods used for declaring customs value, but as of October 2016 that no longer applies, which means that the customs value is now more likely to be subject to queries from the customs authorities. In future, companies will have to reinforce their support for declaring customs values.
- QR Code: As part of the customs modernization initiative, specified customs operations will no longer require printed documents for presenting shipments before the clearance process, and customs clearance processing may be electronic; the result will also be displayed electronically using a QR code, and may be seen on the tax authorities' webpage.
- Electronic invoicing for export transactions: Under the general rule, all export transactions with pedimento code A1 (definitive export) must be undertaken using an electronic invoice, and the export transaction linked to such invoice, which will be read as income by the tax authorities. In this second amendment, the tax authorities clarify that the only export transactions that will be subject to such requirements are those resulting from the sale of goods in terms of the tax code, which indicates the transfer of goods. The foreign trade section of the electronic invoices will apply from 1 January 2017.

- Sales of imported goods: VAT will not be charged to an importing company that purchases goods located in Mexico that were originally imported on a temporary basis under an IMMEX program and afterwards sold by the parent company to the same IMMEX that undertook the original import. Normally sales transactions from a foreign resident to Mexican entities operating under IMMEX programs are subject to VAT, but this is the only case that is exempt from VAT.

Asia Pacific

China

Increase to export VAT refund rates

On 4 November 2016, the Ministry of Finance (MOF) and the State Administration of Taxation (SAT) jointly issued Caishui [2016] No. 113 (Notice 113) announcing an increase to the VAT refund rates for mechanical and electronic products and refined oil products. Notice 113 takes retrospective effect from 1 November 2016.

418 codes are covered and the products included are diverse. They include photographic cameras, cinematographic cameras, combustion piston engines, motor gasoline, aviation kerosene, and diesel oils. The full refund is now available at a rate of 17% (compared to the previous rates of rates of 0%, 5%, 13% and 15%). Below is a list of examples illustrating the increase of export VAT refund rates:

Changes of export VAT refund rates	Examples	
	Goods	Description
From zero to 17%	Petroleum products	Motor gasoline, aviation gasoline; Aviation kerosene; Diesel oils
From 5% to 17%	Plates, sheets and strips of agglomerated or reconstituted mica	
From 13% to 17%	Liquid crystal plate glass	Liquid crystal plate glass, of square > 1850mmx1500mm; Liquid crystal plate glass of square of 1850mmx1500mm or less
From 15% to 17%	Photographic cameras	Other cameras of a kind used for preparing printing plates or cylinders; Cameras specially designed; Cameras with a through-the-lens viewfinder; Cameras of a kind used for recording documents on microfilm
	Cinematographic	High speed camera; Other camera
	Internal combustion piston engines	Push-button aircraft of an output exceeding 298,w; Reciprocating piston engines of a kind used for the propulsion of vehicles

The export VAT refund is a mechanism used to encourage/discourage the export of certain products. The export VAT rates are adjusted on an occasional basis, but the last major adjustment was made in 2008 where the refund rates were upwardly adjusted as a response to the financial crisis.

Generally, goods exported from China are not subject to VAT, but exporters need to apply for a refund of the VAT incurred in relation to the goods exported. The amount of the refund which can be applied for is determined by the export VAT refund rate, which is driven by the HS code of the goods exported. A refund rate below 17% usually leads to a cost to the exporter.

Comment

Changes to the export VAT refund rates will affect the cost and profit level of exporters. Affected exporters may wish to consider the following actions:

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

Updated guidance on Customs audits

Guidance that became effective on 1 November 2016 updates implementation measures relating to the rules governing customs audits (GAC Order [2016] No.230). The previous version of the implementation measures dating from 2000 was repealed on the same date.

Echoing the amended Customs audit regulations (State Council Order No.670) which took effect on 1 October 2016, the new implementation measures provide additional clarifications on the revised regulations.

The new measures consist of 34 articles in five chapters, including a new chapter entitled 'Voluntary Disclosure Program' and updated chapters (relating to actions Customs can take where noncompliance is identified during an audit) that are consolidated into other chapters. The new measures also refine certain terminology to clarify outstanding issues.

Highlights are as follows:

- The Customs authorities may engage accounting or tax firms to issue professional opinions to support investigations of the facts of a case. The audited party also can engage a firm whose opinion may be accepted as reference material by the Customs authorities.
- Under the new voluntary disclosure program (VDP) in the Customs audit regulations, an enterprise may voluntarily report its noncompliance to the Customs authorities in exchange for a reduction or waiver of penalties. The new measures clarify that an enterprise that applied for the VDP must submit supporting documentation (e.g., financial books or trading documents relating to the noncompliance activities) to the Customs authorities and is responsible for proving the authenticity, accuracy and completeness of such documents. The Customs authorities must verify the information provided by the enterprise and may request additional information if necessary.
- Enterprises that successfully apply for the VDP may be exempt from penalties if the noncompliance was insignificant and remedial actions were taken in a timely manner, and no harmful consequences arise from the noncompliance. If the enterprise voluntarily pays the underpaid tax under the VDP, the Customs authorities may waive late payment surcharges.
- Previously, an audited party could refuse to receive a Customs notification in an audit. The new measures provide that a notification will be deemed to be received if the delivery of a notification to the main business premises of the audited party was witnessed and signed by other persons or the entire process was recorded and is evidenced by photos and/or videos.

Comment

The issuance of the new measures is further evidence that Chinese Customs is focusing on the administration of imported/exported goods, as well as the importers/exporters themselves. Customs audits in the post-import/export stage clearly will be an important component of the new administrative policy. The measures should be welcomed by potentially affected business since they provide guidance to local Customs offices to standardize the audit practice, and the formal introduction of VDP, and allowing professional firms to issue opinions should encourage compliance, and improve the fairness and efficiency of Customs audits. The Chinese Customs authorities are expected to continue to work to further improve and develop internal guidance relating to Customs audits.

Taking into account the new Customs regulations and clarifying measures, enterprises should take the following actions:

- Improve the compliance management of the supply chain with a view to upgrading the Customs compliance rating to enjoy a speedier Customs clearance procedure;
- Strengthen the internal management of documents and data, perform regular assessments to identify any potential areas of noncompliance in a timely manner and leverage the VDP to mitigate risk; and
- Deal with Customs audits or self-examinations appropriately and seek professional advice where necessary.

EMEA

European Union

Customs Duty: 2017 Combined Nomenclature published by European Commission

The European Commission has published the latest version of the Combined Nomenclature, which applies from 1 January 2017. The Combined Nomenclature forms the basis for the declaration of goods at importation or exportation or when they are subject to intra-EU trade statistics. This determines which rate of customs duty applies and how the goods are treated for statistical purposes. The latest version is now available as: [Commission Implementing Regulation \(EU\) No 2016/1821](#).

Common denaturing procedure

On 20 October 2016, the European Commission implemented a regulation amending the list of procedures for the complete denaturing of alcohol recognized in the EU for excise duty purposes (Regulation 2016/1867 of 20 October 2016).

The new regulation introduces changes in the common denaturing procedure employed in all Member States for completely denatured alcohol and removes all national denaturing procedures.

These changes enter into force on 1 August 2017.

The currently binding regulations enable Member States to apply 20 different denaturing procedures for the purposes of excise duty exemption of completely denatured alcohol. Businesses in each Member State may use either so-called national denaturing procedures or the common procedure employed in all Member States to ensure that the alcohol is considered completely denatured and exempt from excise duty.

According to the Commission, such variety of denaturing procedures available currently weakens effective supervision over denatured alcohol and offers opportunities for fraud. Consequently, the Commission has decided to remove the national denaturing procedures from EU regulations. Also, the common procedure has been reformulated to make it cheaper and more available for businesses in the EU. The new common procedure will require the addition per hectoliter of absolute ethanol of 1 liter of isopropyl alcohol, 1 liter methyl ethyl ketone and 1 gram of denatonium benzoate (currently the binding regulations require a proportion of 3:3:1, which makes the formula more expensive).

Implications

The changes are likely to have a considerable impact on industries that use completely denatured alcohol either as an ingredient in manufactured products or as a cleaning agent, e.g., to clean the production lines. This, in particular, relates to the cosmetics and chemical industries. Businesses that are currently using alcohol completely denatured according to national procedures may have to change the formula of their products or substances used in the production process to comply with the amended regulations from 1 August 2017.

Recommended actions

Businesses using completely denatured alcohol should analyze the denaturing methods currently used and the impact of these changes on their manufacturing process. Although the changes enter into force on 1 August 2017, it is recommended that analysis starts as soon as possible, given the implementation of the necessary changes to the manufacturing process may require a considerable amount of time.

Denmark

Use of VAT number when trading in the EU for VAT groups

The tax authorities have stated that they still allow companies in VAT groups to use the individual participants' VAT numbers on invoices (for intra-Community supplies) and when filing EC Sales Lists instead of the VAT group representative's VAT number.

It is expected that the tax authorities will, in the near future, require that all the participants in a VAT group use the VAT group's name, address and VAT number as the representative of the group. However, due to technical issues with the VIES database, this is not currently possible.

The Tax Ministry has advised the European Commission of this continuation of practice, and that the new practice will be implemented when the necessary changes to VIES are executed.

Germany

Procedural irregularities do not prevent VAT exemption for despatch

The Court of Justice of the European Union has delivered its judgment in the case of *Josef Plöckl*, about an intra-Community movement of goods (a car) where Mr Plöckl did not comply with the formalities of evidencing the intra-Community movement of own goods. Irrespective of the fact that the car was already in Spain, Mr Plöckl seems to have treated the transaction as a direct intra-Community sale of the car when it was bought by a Spanish business (whose VAT number was cited on the sale invoice), rather than as an intra-Community movement of his own goods (which would have led to a Spanish VAT registration and acquisition VAT there), followed by a domestic sale in Spain.

The CJEU has followed the Advocate General's opinion and concluded that the procedural irregularities in the case did not justify the refusal of VAT exemption for the movement of the own goods out of Germany where there is no specific evidence of tax evasion, the goods have been moved to another Member State and the other conditions of exemption from tax are also met.

Israel

VAT exemption for REIT funds

The 54 amendment to the Value Added Tax Law was a completion to the amendment of the Income Tax Ordinance (No. 218) 2016 within the framework of a reform that deals with the taxation of real estate investments foundations (REIT funds).

Under the amendment, which applies from 7 June 2016, a sale of a residential apartment to a REIT fund by a person not liable to VAT and the sale of the residential apartment by the aforesaid REIT fund will be exempt from VAT.

Disclosure of a written opinion to the ITA

A person who has received a written opinion that enables a tax advantage must report to the Israel Tax Authority (ITA) in a designated form within 60 days of the end of the tax year in which the advantage was received.

This amendment is relevant to opinions the consideration for which is at least NIS 100,000 and to opinions that are deemed as 'off the shelf planning'.

Further, a person who takes a position that contradicts a published position of the ITA and where the tax advantage resulting from the position exceeds NIS 2 million per annum or NIS 5 million within four years, must report the position in a designated form within 60 days of the end of the tax year in which that person took this position.

The reports must be submitted online.

The above does not apply to a dealer whose annual turnover is less than NIS 3 million.

Italy

Law Decree n°193 dated 22 October 2016 has been converted into law on 24 November 2016, and its final publication in the Official Gazette is expected shortly. The key reforms affecting the VAT framework are set out below.

Introduction of quarterly communication of invoices and customs bills

From FY2017, taxpayers will be required to e-submit to the tax authorities a new quarterly communication including the data of all the invoices issued in the relevant quarter, as well as the data of all the invoices received and accounted for, including customs bills, in the relevant quarter.

The deadlines for each quarter are set out below. For the first six months of 2017, derogative measures will apply on an exceptional basis – the communication will refer to the first two quarters of 2017 and the deadline will differ.

Period	Deadline FY2017	Deadline following FYs
First quarter	25 July 2017	31 May same FY
Second quarter		15 September same FY
Third quarter	30 November 2017	30 November same FY
Fourth quarter	February 2018	February following FY

For omitted or incorrect communications, administrative penalties will be due, ranging from EUR 2 per invoice to EUR 1,000 per quarter. Penalties will be reduced by half (not higher than EUR 500), where e-submission is made within 15 days of the deadline.

Introduction of quarterly communication of VAT calculations

From FY2017, taxpayers must e-submit to the tax authorities a new quarterly communication including the VAT calculations of the relevant quarter, based on the same deadlines provided for the quarterly communication of invoices. For omitted or incorrect communications, administrative penalties will be due, ranging from EUR 500 to EUR 2,000, reduced by half where e-submission is made within 15 days of the deadline.

Removal of Intrastat obligations for EU acquisitions as of 1 January 2017

Removal of 'black lists' for FY2016 onwards

Updating of deadlines for annual VAT returns:

- For FY2016, February 2017;
- From FY2017 onwards, from 1 February to 30 April.

Introduction of ad hoc provisions for the submission of integrative VAT returns

For VAT returns with errors or omitted data, an integrative VAT return must be filed within the ordinary statute of limitations.

In any event, the integrative VAT return must be filed:

- Within the deadline for the submission of the VAT return for the following year, in order to offset or to request a refund of the VAT credit reported in the integrative VAT return;
- Also, later than the deadline for the submission of the VAT return for the following year. However, in this case, the taxpayer can request that the VAT credit emerging from the integrative VAT return be refunded (subject to certain conditions) or offset against other taxes starting from the fiscal year following the one in which the integrative VAT return has been filed. By way of example, in the case of submission of an integrative VAT return related to FY2014 in November 2016 (i.e., after the deadline for the submission of the FY2015 VAT return), the FY2014 VAT credit can be offset against other taxes starting from FY2017.

Increase in threshold for VAT refunds without guarantee

Taxpayers will not be required to submit a guarantee for a VAT refund of an amount not higher than EUR 30,000.

Amendment of VAT warehouse regime

From 1 April 2017, the following changes will be introduced:

- Changes to the list of supplies that can be made through introduction into the VAT warehouse;
- Removal of the subjective requirements for withdrawal purposes: the withdrawal can be made by VAT taxable subjects without meeting any further requirements;
- A 'dual' VAT payment procedure:
 1. In the case of the withdrawal of goods originally imported, VAT must be paid by the VAT subject withdrawing the goods, via the reverse charge mechanism, upon submission of a guarantee complying with the content,

procedure and scenarios defined by a Ministerial Decree issued by the Ministry of Economy and Finance (the reverse charge mechanism will also apply to the withdrawal of goods previously purchased from EU suppliers);

2. In all other cases of withdrawal, but also in cases under point 1 until the issuance of the Ministerial Decree, the VAT must be paid by the VAT warehouse keeper in the name and on behalf of the VAT subject withdrawing the goods. The VAT warehouse keeper will be jointly liable for the payment of VAT;

- VAT relief will only be available for frequent exporters, upon submission of letters of intent by electronic means;
- 30% penalties for omitted VAT payments;
- Joint liability for the VAT warehouse keeper for the payment of penalties equal to 30% of the VAT not paid;
- Further obligations for the VAT warehouse keeper (e.g., amongst others, the communication to the Customs office of the data related to the withdrawal of goods from the VAT warehouse for the redemption of the guarantee due at the time of the import of goods introduced into the VAT warehouse);
- Revocation of the authorization to manage a VAT warehouse for warehouse keepers that fail to meet the new obligations; and also revocation of the licence to manage as VAT warehouses, customs warehouses (including all types of private customs warehouses (i.e., Type C; D and E)) and excise duties warehouses.

Automatic removal of inactive VAT numbers

The tax authorities are to proceed with the automatic removal of the VAT numbers of taxpayers that, based on the available data, have been inactive during the previous three years. An act of the Director of the Revenue Agency will regulate the implementing measures of this rule, and the procedure for prior notice to taxpayers.

Netherlands

Reduced VAT rate for toothpaste and sun lotion

On 11 November 2016, the Supreme Court ruled that the reduced VAT rate for medicines applies to toothpaste and sun lotion. The reduced rate applies when the therapeutic or preventive effect is explicitly used to recommend the product, e.g., on the label or instruction leaflet. It applies to products that are presented as being suitable or helpful for the prevention of disease, ailment, wound or pain.

Portugal

Exceptional regime for payment of fiscal and social security debts

Decree Law no. 67/2016, dated 3 November 2016, has been published, approving an exceptional regime allowing taxpayers to proceed with the payment of their tax and social security debts through instalments or full payment schemes (with interest wavering or reduction and penalty reductions) – a tax amnesty. This regime is known as *PERES*. It is applicable both to legal entities and private individuals.

The regime entered into force on 4 November 2016.

Included in the regime are tax debts in respect of which the taxable event occurred prior to 31 December 2015 and for which the payment deadline expired before 31 May 2016, which have been assessed by the tax authorities prior to the entry into force of this exceptional regime, or which are under a foreclosure procedure. Non-fiscal debts and other special contributions (namely special contributions by the pharmaceutical and energy sector) are excluded from this regime.

To benefit from this regime, taxpayers must apply by 20 December 2016 through the tax authorities' website or directly at their local tax office. Within the same deadline, the eligible debts must be paid or the respective monthly installments agreed (up to 150 installments, with at least 8% of the debt to be paid by 20 December 2016).

If the eligible debts are paid by 20 December 2016, no compensatory interest, addition of interest or administrative costs will be due, and the penalty applicable for the late payment of taxes may be reduced.

If payment by installments is requested, the following reductions for compensatory interest, late payment interest and administrative costs are available:

- 80%, if the debt is paid up to 36 installments;
- 50%, if the debt is paid between 37 and 72 installments;
- 10%, if the debt is paid between 73 and 150 installments.

VAT exemption for donations to museums

Law nr. 36/2016, of 21 November has been published, approving an amendment to the VAT Code in order to include a VAT exemption with credit for donations in kind made by taxpayers to the Portuguese Museums Network. This amendment to the VAT Code enters into force on 1 January 2017.

This change arises from a wish to favor investment in culture and encourage the participation of a wider group in cultural activities, by allowing contributions to be made without VAT costs.

Administrative and Fiscal Court's decisions regarding VAT deduction of holding companies

The Administrative and Fiscal Court has recently delivered two judgments regarding VAT assessments raised by the tax authorities to the same holding company for different periods.

The decisions are in line with various decisions of the Court of Justice of the European Union, including the decision in the case involving a Portuguese holding company (*Portugal Telecom*), and may have further impact on how Portuguese holding companies determine the amount of recoverable input VAT, namely by leading to an increase in the capacity to recover the VAT incurred, provided that it is proved that there is a direct and immediate link between the input services acquired with the output economic transactions (such as taxable management and support services provided to subsidiaries).

Excise duty rates on diesel products to be reduced

After a quarterly revision of the excise duty rates applicable to petroleum and energy products, the Ministry of Finance has announced a decrease of EUR 0.01/liter in the excise duty rate applicable to diesel products as of 17 November 2016.

Russia

Federal Tax Service launches English version of portal 'VAT office for online service providers' in test mode

The Federal Tax Service launched the English version of the portal '[VAT office for online service providers](#)' in test mode. The service 'Online personal account' was also launched, but only in Russian.

In particular, the English version of the portal allows foreign e-services suppliers to go through the online test where a foreign company can check whether it is obliged to register with the tax authorities. Further, the section on general information on ESS rules is also available in English.

The service 'Online personal account' will allow taxpayers to deal directly with the tax authorities, i.e. to submit VAT returns, inform the tax authorities of any changes in the information of a foreign company submitted upon registration, and check the status of tax payments.

Draft law on inclusion of fruit, berries and vineyards into list of food products subject to 10% VAT rate

The State Duma of the Russian Federation will consider draft law for inclusion of fruit, berries and vineyards into the list of food products the supply of which is subject to VAT at the reduced rate of 10%.

Government to develop tax mechanism for foreign e-shops by end of 2016

The Russian Government plans to develop a tax mechanism for foreign e-shops by the end of 2016.

A proposal to introduce VAT for foreign e-shops selling physical products to Russian citizens from 2018-2019 has already been included in the draft concept of key areas for the fiscal policy prepared by the Ministry of Finance.

The initiative has also been incorporated into the draft e-commerce roadmap that was earlier discussed by the officials of the Russian Ministry of Telecoms and Mass Communications, the Ministry of Economic Development, the Ministry of Industry and Trade and the Federal Tax Service at a meeting held by the Federation Council.

The imposition of VAT on foreign e-sellers is supported by the Association of Internet Trade Companies, which wrote a letter to Minister of Economic Development in early October suggesting that foreign online stores be put on a par with their Russian peers.

Ministry of Finance begins development of draft law to extend applicability of excise duty exemptions and declarative VAT refund procedures for export of goods without bank guarantees

The Ministry of Finance announced the development of a draft federal law aimed at expanding the applicability of excise duty exemptions and declarative VAT refund procedures upon the export of goods without bank guarantees.

The draft law also suggests simplifying the existing approach to granting excise duty exemptions and the application of a declarative VAT refund procedure.

The draft law has not yet been officially published.

Importation of certain types of fish originating from certain countries no longer prohibited

Resolution of Russian Government No. 1086 of 22 October 2016 abolishes the prohibition of certain types of fish originating from the USA, the EU and several other countries, which have been subject to a prohibition on the import of certain kinds of foods into Russia since August 2014. The prohibition is now not applied with regard to live fish (classification code 0301 with several exceptions); fish, shellfish, mollusks and other backboneless (classification codes 0302, 0303, 0304, 0305, 0306, 0307 and 0308 with several exceptions).

The Resolution came into effect on 2 November 2016.

South Africa

Imposition of anti-dumping duties on frozen potato chips

Anti-dumping duties ranging between 5.81% and 30.77% have been imposed under item 204.00 on frozen potato chips originating in or imported from Belgium and The Netherlands as from 21 October 2016. The measures have been implemented as follows:

Country	Producer	Anti-dumping duty
Belgium	Clarebout Potatoes N.V.	6.19%
	Mydibel Foods, S.A.	9.71%
	PinguinLutosa Foods B.V.	5.81%
	Agristo N.V. Harelbeke	No duty
	All other producers/exporters (excluding Agristo N.V. Harelbeke)	30.77%
The Netherlands	Agristo N.V. Tilburg	12.52%
	Lamb Weston/Meijer V.O.F.	No duty
	All other producers/exporters (excluding Agristo N.V. Tilburg and Lamb Weston/Meijer V.O.F.)	16.42%

Safeguard measures on bone-in chicken from EU

A notice was published in a Government Gazette dated 28 October 2016 which served to inform interested parties of the conclusion of the investigation into the imposition of safeguard measures on imports of bone-in chicken portions from the EU.

Recommendations have been forwarded to the Minister of Trade and Industry for consideration. The Minister will now decide if the issue warrants being raised in the Cooperation Council.

MERCOSUR – SACU preferential trade agreement

The preferential trade agreement between MERCOSUR (Common Market of the South – comprising of Argentina, Brazil, Paraguay and Uruguay) and SACU (South African Customs Union – comprising of Botswana, Lesotho, Namibia, Swaziland and South Africa) was gazetted on 21 October 2016 and implemented with retrospective effect from 1 April 2016.

The following aspects of the Schedules to the Customs and Excise Act No.91 of 1964 were amended to give effect to the implementation of the MERCOSUR – SACU agreement:

- General Notes to Schedule No.1;
- Part 1 of Schedule No.1; and
- Amendment of Schedule No.10 by inserting Part 7.

Spain

Modifications to Annual VAT Summary return

On 6 October 2016, the Ministry of Finance and Public Administrations issued a Ministerial decree (Orden HAP/1626/2016), enacting modifications to the Annual VAT Summary return (Spanish Form 390).

The relevant amendments are as follows:

- There is no obligation to file the Annual VAT Summary for taxable persons that (i) submit VAT returns on a quarterly basis and (ii) undertake exclusively the following activities:
- Economic activities that are subject to the Simplified VAT System.
- Economic activities that consist of renting immovable property.
- Taxable persons excluded from the obligation to submit the Annual VAT Summary should complete the specific section reserved for that purpose in the VAT return corresponding to the last tax period of the year.
- The Order entered into force on 12 October 2016, so will apply for the 2016 Annual VAT Summary (Spanish Form 390), to be filed between 1 and 30 January 2017.

Switzerland

Federal Customs Administration revises and strengthens description requirements of goods in customs declarations

In recent years, the Federal Customs Administration (FCA) has noted that the quality of the description of goods in import and export declarations has steadily declined. Consequently, it has become more difficult for the authorities to undertake certain activities, such as correct risk assessments, verification of the TARES classification, and application of non-fiscal measures.

To address this issue and ensure that goods are described by economic operators in a sufficiently clear manner, the FCA has recently announced a phased action plan ([French version](#)/[German version](#)/[Italian version](#)) to challenge the insufficient description of goods in customs declarations.

Requirements for description of goods? What is considered as non-compliant?

Based on the current legislation, customs declarations should contain a technical or commercial designation (i.e., the common name) of the goods as accurate as possible, in French, German or Italian (and English in the near future). In the case of multiple goods falling under the same tariff number and aggregated under one line in the declaration, a generic term is tolerated (e.g., 'dishes' instead of 'cups and plates').

Furthermore, economic operators often forget that the reference to OGAs (Other Governmental Agencies' requirements, so-called 'ALAD' or 'NZE'), the end-use (if a relief is applied for), and any export refunds should also be explicitly indicated in the description under certain circumstances. For example:

- Volatile Organic Compounds (VOC): The percentage of VOC (e.g., Lighter with fuel – VOC 93%);
- Convention on International Trade in Endangered Species (CITES): The scientific species name next to the customs description for items that are CITES relevant (e.g., Belt in leather skin – *Crocodylus niloticus*);
- Alcohol: The percentage of alcohol, as a license is required above 80%.

Finally, companies should refrain from:

- Reproducing the literal description of the Harmonized System when the chosen description is not meaningful/not precise enough (e.g. "other medicaments containing vitamins or other products of heading 2936");
- Using abbreviations (e-Dec allows a maximum character length of 280, which is more than sufficient);
- Automatically generated texts (e.g., the Internal Article Reference or description from an ERP system when it provides the commercial 'brand' model name of the goods).

Timeline

1 January 2017 will mark the start of a transitional period during which the customs offices will require declarants (e.g., customs agency, freight forwarder, or exporter) whose import and/or export declarations do not meet the aforementioned criteria to enhance the quality of their master data. To avoid having their declarations

continuously and systematically challenged, declarants will be required to submit a written and binding commitment to the FCA, confirming that the necessary IT changes will be implemented by a date no later than 31 December 2017.

From 1 January 2018 onwards, customs offices will challenge any description of goods that is not compliant. In practice, this could lead to declarations being 'blocked' in e-Dec until a corrective declaration is submitted with a 'sufficient' description.

Implications

Companies that do not have their master data under control could face the risk of seeing their shipments blocked at Customs with the consequence of higher lead times and delivery delays. Moreover, companies cannot expect their third party declarants to submit a correct and compliant declaration to Customs if the quality of the data they provide them with is not sufficient.

Stricter audits by the FCA will require that companies perform an analysis of the quality of master data used for customs purposes, and apply corrective measures where necessary.

Recommended action

IT processes (and/or systems) must be adapted to ensure that the data transmitted to Customs is compliant and remains so for future products. In this respect, official documentation published by international bodies (e.g. EU [Guidance on acceptable and unacceptable terms for the description of goods](#)) could be of assistance.

Rebate on return of used goods

A retail company offered their customers a rebate if selected used products were returned to the company. According to the retailer, the returned used products were of no use and were disposed of either directly by him or by his supplier. The retailer saw the price reduction as a diminution of consideration and declared accordingly only the amount received as turnover in the VAT declaration. In the case at hand the price reduction was calculated individually for each customer, depending on new goods ordered and used goods returned.

In the opinion of the Swiss Federal Tax Administration (SFTA) however, the return of the product was deemed to be part of the consideration. The full price (not considering the rebate) should therefore have been reported as turnover. Hence, the rebate formed a compensation element for returned used products and as such a cost element. The retailer appealed before the Swiss Federal Administrative Court and finally with the Swiss Supreme Court (BGer 2C_100/2016).

Both courts decided in favor of the SFTA, holding that it is the view of the customer which is decisive for VAT qualification purposes, not the view of the retailers.

According to the Supreme Court, considering that the customers were unaware that all returned goods were to be disposed of, the latter would have assumed that the returned goods were part of a separate consideration. They thus would have understood that they had sold their used goods to the retail company, meaning that there was no diminution of the retailer's sales price.

It is recommended that affected businesses undertake further analysis where they consider offering discounts in connection with the return of goods.

Turkey

Supplementary decrees to Import Regime Decree regarding additional customs duty on certain goods

Supplementary decrees to the Import Regime Decree (numbered 2016/9391 and 2016/9422) regarding additional customs duty on certain goods were published in the Official Gazette on 11 November 2016.

According to Decree 2016/9391, additional customs duty has been levied on certain goods made from materials such as plastic, wood, paper, paperboard, porcelain and china, ceramic, glass, iron, steel, copper, aluminum, base metal and on watches, collages, decorative plaques. Duty has been applied between the rates 6% and 25%.

According to Decree 2016/9422, additional customs duty has been levied on certain paint, glue and adhesives; films used in photography; certain goods made from plastic, envelopes and letter cards; certain goods made from paper or paperboard (boxes, notebooks, labels, other goods); certain cards, calendars, catalogs; certain goods made from base metals; certain pencils, writing and drawing boards; hand tools for stamps, cachets, numerators, franking stamps, bands of printing machines with pads. Duty has been applied between the rates 11% and 25%.

Ukraine

Increase in list of imported medicines exempt from VAT

On 26 October 2016, the Government amended the list of imported medicines and medical products exempt from 7% VAT.

In particular, the Government decided to increase the volumes of VAT-exempt foreign medicines and delist some items.

The decision is aimed at building up an additional 30,000 all-service personal first aid kits for the Ukrainian military and the exemption will only apply for a limited period.

Waste products and ferrous scrap import duty removed

On 4 November 2016, the President of Ukraine signed Law No. 1645-VIII which amends the customs tariff and replaces the current 5% import duty on waste products and ferrous scrap (commodity heading 7204) with a zero rate.

The Law is intended to help reduce the shortage of ferrous scrap in the domestic market, meet the demands of the defense industry, recover infrastructure facilities, and ensure development of the domestic iron and steel industry.

The Law became effective on 10 November 2016.

Import duty rates to be applied in free trading between Ukraine and the EU in 2017

The Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine published the import duty rates to be applied in 2017 to goods originating from the EU and imported into Ukraine as part of free trading between Ukraine and the EU. More details are available at: <http://bit.ly/2chfJdj>.

Furthermore, the preferential tariff treatment under the GSP will continue to apply to a number of Ukrainian commodities imported into the EU during 2017. The Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine prepared a list of commodities falling within the CN codes that would be imported at lower import rates under the GSP than if imported under the free trade regime in 2017. More details are available at: <http://bit.ly/2ccJwT0>.

Customs clearance of goods under the free trade regime requires a EUR1 Movement Certificate, and customs clearance of goods under the GSP requires a Form A Certificate.

United Kingdom

Court of Appeal judgment on VAT treatment of historical bad debt relief claims

The Court of Appeal has delivered its judgment in the case of *GMAC (UK) plc* concerning the UK's pre-1997 VAT bad debt relief (BDR) regime. The Court has endorsed the judgment that it delivered in *British Telecommunications plc (BT)*, that the pre-1997 BDR regime was defective as it did not comply with EU law, as it required that title to goods should have passed and that the debtor was formally insolvent.

However, as in *BT*, GMAC's claim was held to be out of time insofar as it related to periods covering 1978-89 – the transitional withdrawal of the 'old' BDR regime that applied in that period was acceptable.

Claims for periods post-1990 (to 1997) are likely to be subject to ongoing negotiation and/or litigation.

Autumn Statement 2016

The Chancellor of the Exchequer delivered the Autumn Statement 2016 on 23 November 2016. The main indirect tax measures are set out below. For further details on the tax announcements, see: <http://www.ukbudget.com>.

Insurance Premium Tax rate increased to 12% from 1 June 2017

The standard rate of Insurance Premium Tax, which is payable on most 'non-life' insurance (e.g., car insurance, buildings and contents cover, pet insurance, etc.) is to be increased by 2%, to 12%. The new rate comes into effect from 1 June 2017.

The increase is expected to raise GBP 680 million in 2017/18 and GBP 840 million in 2018/19, the first full year in which the change will have effect.

Simplification of VAT?

The Government has asked the Office of Tax Simplification to carry out a review of aspects of the VAT system. It remains to be seen which parts of the UK system will be considered and what, if any, simplifications emerge from the work. The OTS has indicated that the terms of reference will be published shortly and that it is interested in hearing from businesses, advisers and others who deal with VAT about the issues they find most complex and any ideas they might have to simplify the system.

VAT grouping consultation

The tax authorities (HMRC) are proceeding with a consultation on VAT grouping. HMRC Brief 3(2016) outlined plans for a consultation on VAT grouping in the wake of the CJEU judgments in the case of *Skandia America Corporation* and in the joined cases of *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG* and *Marenave Schiffahrt AG*.

Whilst there are no details of the consultation yet, it seems probable that it will reflect the outcome of the discussions that took place following the issue of the Brief, which referred to the prospect of extending VAT grouping to non-corporate bodies and identifying new rules to determine 'close economic, financial and organizational' links for corporate and non-corporate bodies, replacing the current 'control' test based on a company law definition of a subsidiary.

VAT digital retail export scheme

The possibility of digitizing the VAT retail export scheme, which allows travellers from non-EU countries visiting the UK to reclaim the VAT paid on goods bought in the UK and taken back to their home country, was raised in a consultation in 2013.

The Government has now agreed to provide funding with a view to digitizing fully the Retail Export Scheme to reduce the administrative burden to travellers.

VAT Flat Rate Scheme revisions

In order to counter 'aggressive abuse' of the VAT Flat Rate Scheme, which simplifies VAT accounting for many small businesses, the Government will introduce a new 16.5% rate from 1 April 2017 for businesses with limited costs (such as many labor-only businesses).

According to the announcement, "[t]his will help level the playing field, while maintaining the accounting simplification for the small businesses that use the scheme as intended. A revised version of the Flat Rate Scheme Notice ([VAT Notice 733: Flat Rate Scheme for small businesses](#)) and a separate technical note ([Tackling aggressive abuse of the VAT Flat Rate Scheme](#)), have been published and introduce anti-forestalling provisions.

Eurasian Economic Union

Amendments to procedure for delayed determination of customs value

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission of 1 November 2016 No. 133 amends the existing procedure of delayed determination of customs value.

Currently determination of customs value may be delayed for exchange goods.

The Decision introduces delayed determination of customs value also for 1) goods with regard to which the importer will make payments for the use of objects of intellectual property (e.g., royalties) which are calculated based on data not known at the time of customs declaration and 2) goods part of the proceeds for which refer to the seller and which are calculated based on data not known at the time of customs declaration. Final determination of customs value must be executed no later than 15 months from the date of registration of the customs declaration.

Decision No. 133 comes into effect on 2 December 2016.

Application of zero import customs duty rate to certain types of goods

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission of 1 November 2016 No. 128 extends application of the zero import customs duty rate from 1 January 2017 to 31 December 2019 inclusive with regard to waste and scrap of precious metals (classification codes 7112 30, 7112 91, 7112 92, 7112 99).

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission of 25 October 2016 No. 116 introduces a zero import customs duty rate from 2 January 2017 to 31 December 2017 inclusive with regard to oranges (from classification code 0805 10), certain types of seeds (from classification codes 0909 31, 0909 32, 0909 61, 0909 62) and certain types of leather (classification code 4105 10).

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission of 25 October 2016 No. 117 introduces a zero import customs duty rate from 2 January 2017 to 31 December 2017 inclusive with regard to raw materials containing precious metals (from classification codes 2616 10, 2616 90, 7106 10, 7106 91, 7108 11, 7108 12, 7110 11, 7110 21, 7110 31 and 7110 41).

Decision No. 128 comes into effect on 1 January 2017 and Decisions No. 116 and No. 117 on 02 January 2017.

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

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

Atentamente,
Deloitte Legal

Deloitte hace referencia, individual o conjuntamente, a Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") (*private company limited by guarantee*, de acuerdo con la legislación del Reino Unido), y a su red de firmas miembro y sus entidades asociadas. DTTL y cada una de sus firmas miembro son entidades con personalidad jurídica propia e independiente. DTTL (también denominada "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Consulte la página <http://www.deloitte.com/about> si desea obtener una descripción detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, asesoramiento financiero, gestión del riesgo, tributación y otros servicios relacionados, a clientes públicos y privados en un amplio número de sectores. Con una red de firmas miembro interconectadas a escala global que se extiende por más de 150 países y territorios, Deloitte aporta las mejores capacidades y un servicio de máxima calidad a sus clientes, ofreciéndoles la ayuda que necesitan para abordar los complejos desafíos a los que se enfrentan. Los más de 225.000 profesionales de Deloitte han asumido el compromiso de crear un verdadero impacto.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), pretenden, por medio de esta publicación, prestar un servicio o asesoramiento profesional. 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 será responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

Deloitte Legal