



**Octubre y Noviembre
2017**

Boletín de IVA

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos
Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por el que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo, 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.
2. Un primer paso hacia el régimen definitivo de tributación en IVA del comercio intracomunitario:
Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros.
Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) Nº 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias. Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) Nº 904/2010 en lo que se refiere al sujeto pasivo certificado.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de septiembre de 2017. Asunto C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investment).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2017. Asunto C-326/15 (DNB Banka).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2017. Asunto C-605/15 (Aviva).
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2017. Asunto C-616/15 (Comisión/Alemania).
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2017. Asunto C-441/16 (SMS group).
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de octubre de 2017. Asunto C-164/16 (Mercedes-Benz Financial Services UK).

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de octubre de 2017. Asunto C-273/16 (Federal Express Europe).
8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de octubre de 2017. Asunto C-262/16 (Shields & Sons Partnership).
9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de octubre de 2017. Asunto C-404/16 (Lombard Ingatlan Lízing).
10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de octubre de 2017. Asunto C-101/16 (Paper Consult).
11. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de octubre de 2017. Asunto C-90/16 (The English Bridge Union).
12. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de octubre de 2017. Asunto C-534/16 (BB construct).
13. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 18 y de 27 de septiembre de 2017. Nº recursos 2642/2016 y 3161/2016.

III. Doctrina administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1597/2014, de 21 de septiembre de 2017.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3964/2014, de 21 de septiembre de 2017.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 1516/2017, de 28 de septiembre.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2104-17, de 8 de agosto de 2017.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2175-17, de 22 de agosto de 2017.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2184-17, de 22 de agosto de 2017.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2203-17, de 4 de septiembre de 2017.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2204-17, de 4 de septiembre de 2017.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2269-17, de 8 de septiembre de 2017.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2306-17, de 12 de septiembre de 2017.
11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2307-17, de 12 de septiembre de 2017.
12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2409-17, de 25 de septiembre de 2017.

IV. Country summaries

Asia Pacific

Australia

The Productivity Commission has released the report of its inquiry into collection models for GST on low value imported goods, confirming that the legislated model is the most practical and achievable GST collection option and providing certainty about the payment of GST on low value imports from 1 July 2018.

New Zealand

The Minister of Revenue has confirmed that New Zealand will start collecting GST on online purchases of low value goods by New Zealand consumers.

EMEA

European Union

The European Commission has published guidelines on food donation.

A new version of the Combined Nomenclature has been released for 2018.

The European Commission has published the first edition of the annual Free Trade Agreement Implementation Report.

Finland

The Supreme Administrative Court has issued a ruling in relation to the VAT treatment of a loyalty program.

The Tax Administration has issued an update to official guidance on the VAT treatment of the letting of real estate.

France

Electronic invoicing for suppliers to the public sector will apply to intermediate-size companies from 1 January 2018.

Ireland

The Finance Bill 2017 includes technical amendments to clarify the application of the VAT education exemption to private bodies.

Budget 2018 introduced a VAT Refund Scheme for charities.

The tax authorities have updated their Tax and Duty manual in relation to the VAT treatment of payment services.

Italy

There is an update on future VAT rate increases.

There are amendments to Law Decree n° 148/2017 regarding the communication of invoice data.

There are new draft rules regarding the refund of VAT wrongly charged.

Guidelines have been issued regarding certain excise duty reductions.

Latvia

Changes to VAT law and related regulations will enter into force as of 1 January 2018.

Netherlands

Additional (or 'supplementary') VAT returns must be filed digitally from 1 January 2018.

The proposal to extend the VAT deduction adjustment rules to apply to 'expensive services' will now not come into force on 1 January 2018.

Russia

Draft laws on amending VAT legislation were approved for further consideration of the Russian Federation Council.

A draft law proposes to introduce a VAT exemption for supplies of intellectual property rights connected to film creation.

A draft law would require foreign e-stores to pay VAT in Russia.

The Ministry of Finance has clarified the application of VAT on goods transferred from a parent organization to a subdivision and imported to the territory of another EEU Member State

The list of products that are forbidden from import into Russia has been amended.

South Africa

Anti-dumping duty will be maintained on unframed glass mirrors from Indonesia.

A rebate provision has been implemented for vintage and/or internationally collectable motor vehicles.

Switzerland

New VAT e-invoicing rules apply from 1 January 2018.

There is a summary of the main VAT changes to take effect on 1 January 2018.

The application date for certain VAT measures is postponed until 1 January 2019.

Ukraine

Rules have been introduced for installment payments of VAT on certain imports.

There is a new procedure for the allocation of import quotas for ozone depleting substances.

United Kingdom

Autumn Budget 2018 included a number of indirect tax measures.

The Court of Justice of the European Union has ruled that bridge is not a sport for the purposes of VAT exemption.

The Supreme Court has ruled that compound interest is not payable on VAT claims.

The Office of Tax Simplification (OTS) has published VAT: routes to simplification, which includes 23 recommendations on how to simplify VAT.

Eurasian Economic Union

Anti-dumping duty has been introduced on hot-rolled steel angles from Ukraine.

I. Normativa

1. **Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por el que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo, 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.**

Con fecha de 9 de noviembre de 2017 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público, por el que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo, 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

Las modificaciones de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), que se contemplan en la disposición final décima de la citada Ley, entraron en vigor el pasado 10 de noviembre de 2017, y son las siguientes:

A) Operaciones no sujetas realizadas por las Administraciones Públicas.

Se da una nueva redacción al número 8º del artículo 7 de la Ley del IVA, reestructurando su contenido, por una parte, y modificando, por otra, el régimen de sujeción de la actividad de radiotelevisión efectuada por las entidades del sector público que solo deben quedar sujetas al Impuesto y ser generadores del derecho a la deducción cuando tengan carácter comercial. A tal efecto se suprime la expresión "*A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público*", contenida en la redacción actual.

B) Subvenciones no vinculadas al precio.

Se excluyen de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, aquellas aportaciones dinerarias que las Administraciones Públicas realicen, cualquiera que sea su denominación, para financiar:

- a) la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura cuando no exista distorsión significativa de la competencia –el preámbulo de la Ley 9/2017 pone como ejemplo los servicios de transporte municipal o determinadas actividades culturales-.
- b) actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna. En el preámbulo de la Ley 9/2017 se ponen como ejemplo las actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de

radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción.

C) Deducciones de los entes duales.

Con el objetivo de facilitar la determinación del régimen de deducción de las entidades del sector público que realizan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto (los denominados "entes duales"), se da nueva redacción al artículo 93.Cinco de la Ley del IVA.

A tal efecto, se añade que, como criterio razonable de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al IVA, podría atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.

Por otro lado, se especifica que las aportaciones financieras referidas en la letra a) del apartado B) anterior, que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, no limitarán el derecho a la deducción del IVA soportado por los destinatarios de aquellas.

2. Un primer paso hacia el régimen definitivo de tributación en IVA del comercio intracomunitario:

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros.

Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) N° 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias.

Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) N° 904/2010 en lo que se refiere al sujeto pasivo certificado.

El pasado 4 de octubre, la Comisión Europea presentó un paquete de medidas, consistente en las tres propuestas legislativas arriba referenciadas, que impulsan el llamado "plan de acción sobre el IVA" que la propia Comisión presentó en el mes de abril del año pasado.

Este plan de acción pretende establecer, entre otros aspectos, las líneas básicas del régimen definitivo del IVA para el comercio intracomunitario y la cooperación entre Estados miembros -a fin de reducir el fraude ("VAT gap")-, basado en el principio de imposición en el Estado miembro de destino.

No obstante, en sus conclusiones de 8 de noviembre de 2016, el Consejo declaró que, mientras la Comisión trabaja en el régimen definitivo, convendría introducir mejoras en el régimen actual en lo que se refiere a determinados aspectos del comercio intracomunitario de bienes entre empresas.

Con el fin, por un lado, de dar respuesta a la petición del Consejo y de establecer, por otro, los pilares del régimen definitivo basado en la tributación en destino, la Comisión dio a conocer el pasado 4 de octubre esas tres propuestas legislativas, que constituyen un primer paso dentro de una primera fase, la cual se completará en 2018 con una nueva propuesta de Directiva por la que se establecerán las disposiciones técnicas necesarias para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA a las entregas de bienes entre empresarios dentro de la Comunidad. Posteriormente, en una segunda fase legislativa, este régimen definitivo se extendería a todo el comercio intracomunitario, ya sea de bienes o de servicios.

Subrayamos a continuación –de manera breve- las principales modificaciones recogidas en las tres propuestas legislativas citadas, cuyas disposiciones serán de aplicación en principio a partir del 1 de enero de 2019.

Nuevos requisitos materiales para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes: NIF-IVA del adquirente e inclusión de este último en el estado recapitulativo de operaciones intracomunitarias a presentar por el vendedor.

Se propone modificar el artículo 138.1 de la Directiva con el fin de incorporar dos nuevos requisitos materiales para la aplicación de la exención en las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes.

En concreto, se señala, por un lado, la necesidad de que el adquirente de los bienes esté identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los mismos y, por otro, la obligación de que el proveedor de los bienes informe sobre la identidad del adquirente en el estado recapitulativo de operaciones intracomunitarias (modelo 349, en el caso de España).

La importancia de dicha modificación estriba en que, hasta la fecha y según reiterada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), ambos requisitos son meramente formales para la aplicación de la exención del IVA en las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes, por lo que, un hipotético incumplimiento de los mismos, no puede acarrear la denegación de la exención por parte de las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros; tan solo la imposición, en su caso, de sanciones o multas administrativas al proveedor.

Situación que, evidentemente y a la luz de esta propuesta de modificación, cambia sustancialmente, al constituirse ambas condiciones en requisitos materiales a la hora de invocar el derecho a la exención en este tipo de operaciones.

Concepto de "sujeto pasivo certificado" (empresario o profesional fiable).

La inclusión en la Directiva del IVA de la definición de "sujeto pasivo certificado" (que podría ser traducido, en clave de normativa española, como empresario o profesional fiable) constituye uno de los ejes fundamentales de las tres propuestas legislativas. Y lo es por dos razones fundamentales: en primer lugar, porque algunas de las propuestas de normas de simplificación que comentaremos seguidamente sólo se aplicarán a estos empresarios o profesionales fiables y, en segundo lugar, porque este concepto será uno de los elementos esenciales del régimen definitivo del IVA.

La definición de "sujeto pasivo certificado", que está inspirada en el estatuto de operador económico autorizado (OEA) a efectos aduaneros, se introduce en la Directiva 2006/112/CE mediante la inclusión de un nuevo artículo 13 bis, el cual básicamente establece i) los criterios que deben cumplirse para que un empresario o profesional pueda obtener dicha calificación, ii) el Estado miembro competente para conceder y retirar ese estatuto, iii) los casos de exclusión del mismo, así como iv) el derecho de ese empresario o profesional a recurrir las decisiones administrativas en esta materia y v) la obligación de reconocimiento mutuo de dicho estatuto por parte de los distintos Estados miembros.

Conviene señalar que será necesario aprobar también un Reglamento de Ejecución a fin de garantizar una aplicación uniforme y armonizada entre los distintos Estados miembros de los aspectos prácticos del estatuto de sujeto pasivo certificado.

Por otro lado, la propuesta de Reglamento del Consejo, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010, propone una modificación en este Reglamento de cooperación administrativa para permitir integrar el

estatuto del sujeto pasivo certificado -empresario o profesional fiable- en el llamado sistema VIES (sistema de intercambio de información sobre el IVA). Se trata, en definitiva, de introducir la base jurídica necesaria para la creación de una herramienta informática que permita tanto a los Estados miembros como a los empresarios y profesionales comprobar inmediatamente –por vía electrónica- si un empresario o profesional ha obtenido dicho estatuto.

Medidas de simplificación y de incremento de la seguridad jurídica en operaciones de ventas de productos en consignación (call-off stock).

Las comúnmente denominadas operaciones de ventas en consignación son, esencialmente, contratos en virtud de los cuales el proveedor remite bienes a un adquirente conocido de antemano sin transferirle en ese momento la propiedad de los bienes, sino que esta se efectúa en un momento temporal posterior cuando el adquirente retira los bienes de manera discrecional, según sus necesidades.

Si este tipo de operaciones se efectúan entre diferentes Estados miembros, surgen a menudo dificultades técnicas que se acentúan por las distintas interpretaciones que, de dichas operaciones, puedan hacer las administraciones tributarias de los distintos Estados.

Con el objetivo de lograr un tratamiento más uniforme, se propone añadir a la Directiva 2006/112/CE un nuevo artículo 17 bis, al igual que se modifican los artículos 243 y 262. Todo ello con el fin de establecer que estas operaciones de ventas en consignación entre dos Estados miembros deben calificarse, a efectos del IVA y en el momento en que la entrega de los bienes se efectúa, únicamente como una entrega intracomunitaria de bienes en el Estado de expedición o transporte de los bienes y una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada de los mismos, siempre que, eso sí, tanto el proveedor como el adquirente tengan el estatuto de sujetos pasivos certificados. Por lo tanto, la transferencia previa de los bienes de un Estado miembro a otro no constituirá hecho imponible alguno, por lo que no se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso (transferencia de bienes).

Con este tratamiento, se logra que el proveedor que realiza la entrega no tenga ninguna obligación de registro en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Es importante destacar que esta medida de simplificación requiere, además, el cumplimiento por ambas partes de determinados requisitos adicionales, en forma de llevanza de libros registros y presentación de los estados recapitulativos de operaciones intracomunitarias.

Medida de simplificación y de incremento de la seguridad jurídica en las llamadas "operaciones en cadena".

Las usualmente conocidas como "operaciones en cadena" consisten esencialmente en dos o más entregas de bienes –efectuadas a menudo de forma casi simultánea- en las que hay un único transporte de aquellos entre dos jurisdicciones fiscales distintas.

Con el fin de determinar correctamente el tratamiento a efectos del IVA de estas operaciones, es necesario vincular el transporte a una de las entregas que se realizan, tal y como se ha encargado de remarcar la jurisprudencia del TJUE; ejercicio, en ocasiones, nada sencillo cuando el que efectúa el transporte es un operador intermediario y no el primer proveedor de los bienes o el cliente final.

Pues bien, para dar una mayor seguridad jurídica a los supuestos en que i) es precisamente el operador intermediario el encargado del transporte de los bienes (ya sea por sí mismo o por un tercero en su nombre) y ii) este transporte discurre entre Estados miembros, se propone modificar de nuevo la Directiva 2006/112/CE –añadiendo un nuevo artículo 138 bis- con el fin de establecer una serie de reglas que permitan vincular dicho transporte a una concreta entrega de bienes (bien a la entrega efectuada por el proveedor al operador intermediario, o bien a la realizada por este al cliente).

De nuevo, estas reglas sólo aplicarán cuando, tanto el proveedor de los bienes, como el operador intermediario, sean sujetos pasivos certificados.

Armonización de los elementos probatorios que deben facilitarse por los empresarios respecto de la efectiva realización del transporte de las mercancías, a fin de eximir del IVA a las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes.

Prácticamente desde la introducción del actual régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias de bienes, se advirtió que las pruebas que deben aportarse para justificar la exención –en especial, en lo relativo al transporte de los bienes- serían una fuente continua de problemas y disputas entre los empresarios y las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros.

Con el fin de dotar de una mayor armonización y seguridad jurídica, la propuesta de Reglamento de ejecución, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 282/2011, añade una nueva sección 2 bis, que introduce una serie de reglas, en forma de presunciones *iuris tantum*, que otorgan una mayor certeza en los elementos probatorios que permitan demostrar que el transporte de los bienes se ha realizado;

elementos probatorios que varían en función de si este transporte es efectuado por el proveedor o por el adquirente de los mismos (o por un tercero en nombre de cualquiera de estos dos).

Estas reglas sólo se aplicarán cuando la persona que efectúe el transporte –sea el proveedor, el adquirente o un tercero en su nombre– tenga el estatuto de sujeto pasivo certificado.

En todo caso, las Administraciones tributarias podrán refutar estas presunciones cuando haya indicios de mala utilización o abuso por parte del vendedor o del adquirente.

Introducción de los fundamentos jurídicos esenciales del régimen definitivo de tributación de los intercambios intracomunitarios de bienes y servicios.

Por último, la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE da nueva redacción al artículo 402 y suprime los artículos 403 y 404, a fin de establecer que el régimen definitivo del IVA para el comercio dentro de la Comunidad se basará en el principio de imposición en el Estado miembro de destino de la entrega del bien o de la prestación del servicio. Ello dará lugar, respecto de las entregas de bienes, a un nuevo hecho imponible denominado “entrega dentro de la Unión”, que sustituirá al actual régimen transitorio que desdobra la operación en dos hechos imponibles independientes: por un lado, una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA y, por otro, una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino del bien.

El proveedor del bien será el responsable de la liquidación del IVA de estas entregas, salvo que el adquirente sea un sujeto pasivo certificado, en cuyo caso, será este quien asumirá la obligación de liquidar y, en su caso, ingresar el Impuesto correspondiente. Cuando el sujeto pasivo no esté establecido en el Estado miembro en que se adeude el Impuesto, él cumplirá con sus obligaciones de declaración y liquidación del IVA mediante el denominado “sistema de ventanilla única” o “One Stop Shop” (OSS). Este sistema permitirá además compensar el IVA repercutido adeudado por las entregas efectuadas con el IVA soportado en las adquisiciones realizadas dentro de la Comunidad.

II. Jurisprudencia

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de septiembre de 2017. Asunto C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD.**

Directiva 2006/112/CE — Artículo 26, apartado 1, letra b), y artículos 168 y 176 — Deducción del impuesto soportado — Servicios de construcción o de mejora de un bien inmueble propiedad de un tercero — Utilización de los servicios por el tercero y por el sujeto pasivo — Prestación del servicio a título gratuito al tercero — Contabilización de los costes generados por los servicios efectuados como gastos generales del sujeto pasivo — Determinación de la existencia de una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo.

Se plantea al TJUE si el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario, cuando este último se beneficia a título gratuito del resultado de esos servicios y éstos son utilizados tanto por aquel sujeto pasivo como por el tercero en el marco de sus actividades económicas.

Establece el Tribunal que procedería reconocer el derecho a la deducción del IVA soportado que haya gravado el conjunto de los gastos en que se haya incurrido para la rehabilitación en cuestión, siempre que (i) tales gastos mantengan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo, (ii) las obras de rehabilitación no fuesen más allá de las necesidades generadas para dicha actividad económica y (iii) que su coste esté incluido en el precio de esas operaciones.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2017. Asunto C-326/15, DNB Banka AS.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra f) — Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general — Exención para las prestaciones de servicios de agrupaciones autónomas de personas a favor de sus miembros — Aplicabilidad en el ámbito de los servicios financieros.

El TJUE analiza en esta sentencia si la exención contenida en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, relativa a las prestaciones de servicios efectuadas por grupos autónomos de personas que ejercen una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, es aplicable a los servicios prestados por una agrupación autónoma de personas cuyos miembros ejercen una actividad económica en el ámbito de los servicios financieros.

Concluye el Tribunal que, dado que el citado artículo de la Directiva del IVA se encuentra bajo el epígrafe «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» y que las operaciones financieras no se

incardinan entre las actividades de interés general a efectos de la citada Directiva, no resulta aplicable a los servicios prestados por tales agrupaciones cuyos miembros ejerzan una actividad económica en el sector financiero.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2017. Asunto C-605/15, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra f) — Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general — Exención de las prestaciones de servicios proporcionadas a sus miembros por agrupaciones autónomas de personas — Aplicabilidad en el ámbito de los seguros.

La misma cuestión planteada al TJUE en el Asunto C-326/15 anterior se plantea al Tribunal respecto de los servicios prestados por una agrupación autónoma de personas cuyos miembros ejercen una actividad económica en el sector de los seguros.

Bajo el mismo razonamiento y aplicando los mismos argumentos, alcanza el TJUE idéntica conclusión, es decir, considerar que no resulta aplicable la exención a tales servicios, al no estar comprendidas las actividades en el ámbito de los seguros entre las actividades de interés general a efectos de la Directiva del IVA.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2017. Asunto C-616/15, Comisión Europea contra República Federal de Alemania.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra f) — Exención de las prestaciones de servicios realizadas a sus miembros por agrupaciones autónomas de personas — Limitación a las agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones.

La Comisión Europea interpuso un recurso ante el TJUE, frente a la República Federal de Alemania, ya que su Derecho nacional limitaba la exención del IVA de las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo (prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f, de la Directiva del IVA, sobre el que versan igualmente las dos sentencias comentadas con anterioridad) únicamente al ámbito sanitario, siendo ésta una restricción no prevista en dicha Directiva.

Da la razón el TJUE a la Comisión, al considerar que, efectivamente, la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del citado precepto de la Directiva del IVA, al establecer que la exención del IVA sólo sea aplicable a las agrupaciones de personas cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones y en concreto en el ámbito sanitario, ya que dicha limitación no figura en la propia Directiva.

Asimismo, señala el Tribunal que la República Federal de Alemania no ha demostrado de qué manera la apreciación del requisito de la inexistencia de distorsiones de la competencia sea diferente en sectores distintos del sanitario, por lo que tampoco cabe aplicar esta limitación con base en dicho argumento.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de septiembre de 2017. Asunto C-441/16, SMS group GmbH.

Directiva 2006/112/CE — Sujeto pasivo que reside en otro Estado miembro — Devolución del IVA que grava los bienes importados — Requisitos — Elementos objetivos que confirman la intención del sujeto pasivo de utilizar los bienes importados en el marco de sus actividades económicas — Grave riesgo de que no se realice la operación que ha justificado la importación.

Se le plantea al TJUE si la Octava Directiva en conexión con el artículo 170 de la Directiva del IVA, se opone a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo que no está establecido en su territorio el derecho a la devolución del IVA pagado por una importación de bienes, en la que, cuando se realizó dicha importación, (i) estaba suspendida la ejecución del contrato en cuyo contexto el sujeto pasivo compró e importó tales bienes, (ii) la operación para la que éstos debían utilizarse finalmente no se realizó y (iii) el sujeto pasivo no ha aportado la prueba de la circulación posterior de tales bienes.

Considera el TJUE que, al haberse celebrado un contrato y careciendo de pertinencia la suspensión del mismo, la entidad recurrente actuó como un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Asimismo, y dado que el destinatario del producto final para cuya realización dicha entidad adquirió tales bienes se encontraba en Ucrania, su importación tuvo lugar para efectuar, en definitiva, una exportación en desde el Estado miembro de expedición de los bienes el sentido del artículo 146 de la Directiva IVA, operación a la que remite el artículo 170 de esa misma Directiva.

En tales circunstancias, debe considerarse, a juicio del TJUE, que, en el momento de la importación de los bienes, el sujeto pasivo adquirió el derecho a la devolución del IVA abonado, por lo que responde de forma afirmativa a la cuestión prejudicial planteada.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de octubre de 2017. Asunto C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 14, apartado 2, letra b) — Entrega de bienes — Vehículos automóviles — Contrato de arrendamiento financiero con opción de compra»

Se plantea al Tribunal que se determine si la expresión «contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien, cuando en el curso normal de los hechos se adquiriera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo», establecida en el artículo 14, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un contrato de arrendamiento con opción de compra, con el fin de calificar dicha operación como una entrega de bienes a efectos del Impuesto.

Señala el Tribunal que lo anterior deberá interpretarse en sentido de que se aplica a un contrato de arrendamiento con opción de compra, en el caso en que pueda deducirse, de las condiciones financieras del contrato, que el ejercicio de la opción se presenta como la única elección económicamente razonable que el arrendatario puede ejercitar llegado el momento, si el contrato se ejecuta hasta su fin, siendo un extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de octubre de 2017. Asunto C-273/16, Federal Express Europe Inc.

Directiva 2006/112/CE Exención del IVA — Artículo 86, apartado 1, letra b), y artículo 144 — Franquicia de derechos de importación de las mercancías sin valor estimable o sin carácter comercial — Exención de las prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes — Normativa nacional que somete al IVA a los gastos de transporte de documentos y bienes sin valor estimable pese a su accesoriad a bienes exentos.

Frente a la exigencia de la normativa italiana de sometimiento al IVA de los gastos de transporte de bienes importados sin valor estimable, el TJUE analiza en esta sentencia si el artículo 144 de la Directiva del IVA, en relación con su artículo 86, apartado 1, letra b), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, que obliga, para aplicar la exención del IVA a las prestaciones accesorias —incluidos

los servicios de transporte—, no sólo a que su valor esté incluido en la base imponible, sino también a que dichas prestaciones hayan sido efectivamente sometidas al IVA en aduana en el momento de la importación.

En particular, dicha cuestión prejudicial se refiere a los envíos de mercancías sin valor estimable o sin valor comercial, los cuales, por una parte, gozan de franquicia de derechos de importación y, por otra, están exentos del IVA en el momento de la importación.

Estima el TJUE que el objetivo de dicha exención no es evitar situaciones de doble imposición, como señala la administración italiana, sino que, por ser de naturaleza meramente técnica, tiene por objeto simplificar la aplicación del impuesto. Por tanto, la aplicación de tal exención es independiente de que se sometan al IVA los gastos de transporte en aduana. Así, a juicio del TJUE, los gastos de transporte relativos a las importaciones están exentos del IVA sobre la base del citado artículo 144 siempre que su valor esté incluido en la base imponible, pese a no haber sido sometidos al IVA en aduana en el momento de la importación.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de octubre de 2017. Asunto C-262/16, Shields & Sons Partnership.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 296, apartado 2 — Artículo 299 — Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas — Exclusión del régimen común — Requisitos — Concepto de "categoría de productores agrícolas".

Sobre la base de una revocación por parte de la Administración Tributaria de la autorización individual de un sujeto pasivo para acogerse al régimen de tanto alzado por entender que lo obtenido con la aplicación del tipo de compensación a tanto alzado superaba de manera significativa el IVA soportado que se habría podido deducir si se le hubiera aplicado el régimen normal del IVA, confirma el TJUE que por principio, el régimen de tanto alzado no garantiza una perfecta neutralidad del IVA, ya que lo que pretende es precisamente conciliar ese objetivo con el de simplificar las normas aplicables a los agricultores acogidos al régimen.

Así, el principio de neutralidad fiscal no justifica medidas de exclusión del régimen de tanto alzado de las características que tiene la revocación de autorizaciones concedidas para acogerse a dicho régimen y, por tanto, el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA establece con exhaustividad el conjunto de circunstancias en que los Estados miembros pueden excluir a los productores agrícolas del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas.

En segundo lugar, confirma el Tribunal que, las categorías de productores agrícolas deberán ser enunciadas a partir de criterios objetivos, claros y precisos por la normativa nacional o, en su caso, por el poder ejecutivo, previa habilitación por el legislador nacional.

Por lo tanto, al amparo del artículo 296, apartado 2 de la Directiva del IVA, no pueden definirse categorías de productores agrícolas por remisión a criterios que no permitan que los interesados procedan a ese análisis individual *a priori e in abstracto*, como el constatar que en régimen de tanto alzado, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de que se les aplicaran el régimen normal o el régimen simplificado del IVA, pues en caso contrario se estarían pasando por alto las exigencias de claridad y certeza de las situaciones jurídica.

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de octubre de 2017. Asunto C-404/16, Lombard Ingatlan Lizing Zrt.

Directiva 2006/112/CE — Artículo 90, apartado 1 — Efecto directo — Base imponible — Reducción en caso de anulación, rescisión o resolución — Reducción en caso de impago total o parcial — Distinción — Contrato de leasing financiero resuelto por impago de las cuotas.

En primer lugar, se plantea al TJUE si el concepto de «rescisión» utilizado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que incluye el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas al arrendatario por haber resuelto el contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual por parte de este último.

Señala el TJUE que, partiendo de la base de que el artículo anterior establece la reducción de la base imponible en caso de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, en la medida en la que una situación de este tipo se caracteriza por la reducción definitiva de la contraprestación inicialmente adeudada por una parte contractual, no puede calificarse de «impago» sino que constituye una anulación o una rescisión, en virtud de la Directiva del IVA.

Por lo tanto, concluye el TJUE que los conceptos de «anulación» y de «rescisión» incluyen el supuesto descrito en los párrafos anteriores.

En segundo lugar, confirma el Tribunal que, en caso de que se haya puesto fin definitivamente a un contrato de leasing financiero por impago de las cuotas adeudadas por el arrendatario, el arrendador

puede invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA frente a un Estado miembro para obtener la reducción de la base imponible del IVA, aunque el Derecho nacional aplicable no permita la reducción de la base imponible en caso de impago, ya que dicho artículo cumple con los requisitos para producir efecto directo y tal acto de rescindir el contrato no puede calificarse de "impago" en los términos del artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva.

10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de octubre de 2017. Asunto C-101/16 SC Paper Consult SRL.

Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducción — Requisitos para su ejercicio — Artículo 273 — Lucha contra el fraude y la evasión fiscal — Factura emitida por un contribuyente declarado "inactivo" por la Administración tributaria — Riesgo de fraude — Denegación del derecho a deducción — Proporcionalidad — Negativa a tener en cuenta pruebas de la inexistencia de fraude o pérdida fiscal - Limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia que se pronuncie — Inexistencia.

Se le plantea al TJUE si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido que se opone a una normativa nacional, en virtud de la cual, se deniega el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo por el hecho de que su proveedor fue declarado inactivo por la Administración tributaria, siendo tal declaración de inactividad pública y accesible a través de Internet para cualquier sujeto pasivo en dicho Estado.

Las cuestiones prejudiciales en este supuesto versan sobre la ponderación, por un lado, del derecho a la deducción, elemento esencial del mecanismo del IVA y, por otro lado, de la lucha contra el fraude fiscal. Así, los Estados Miembros deben adoptar las medidas legislativas y administrativas necesarias para luchar contra el mismo, pudiendo denegarse el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. Sin embargo, dichas medidas no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Así, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA.

Teniendo en cuenta lo anterior, considera el TJUE que la Directiva del IVA ha de interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, que deniega el derecho a la deducción del IVA en un supuesto como el del litigio principal, cuando dicha denegación del derecho a la deducción es sistemática y definitiva, ya que, aunque tiene un fin legítimo, el Estado se extralimita al no admitir la prueba de la inexistencia de fraude o de pérdida de ingresos tributarios.

11. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de octubre de 2017. Asunto C-90/16 The English Bridge Union Limited.

Directiva 2006/112/CE — Exenciones de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte — Concepto de “deporte” — Actividad caracterizada por un componente físico — Juego de bridge de contrato duplicado.

Se plantea al TJUE especificar qué características esenciales debe tener una actividad para ser calificada como “deporte” en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra m) de la Directiva 2006/112 y, en particular, si debe tener dicha actividad un componente físico significativo (o no insignificante) esencial para su resultado, o basta con que tenga un componente mental significativo esencial para su resultado.

En este sentido, se plantea específicamente al Tribunal si el bridge de contrato duplicado, juego de cartas que implica esfuerzos y facultades mentales, es un “deporte” en el sentido de la anterior disposición.

Ante la falta de definición del concepto de deporte en la citada Directiva, el Tribunal señala que la determinación del significado y del alcance de este término debe efectuarse conforme al sentido habitual de éste en el lenguaje corriente, esto es, una actividad de naturaleza física o, dicho de otro modo, una actividad caracterizada por un componente físico que no sea insignificante.

Añadiendo a lo anterior que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 132 de la referida Directiva se han de interpretar restrictivamente, el Tribunal concluye que una actividad como el bridge de contrato duplicado, que se caracteriza por un componente físico insignificante, no estaría comprendido en dicho concepto de «deporte»; remarcando que el carácter competitivo de una actividad no basta por sí mismo para fundamentar su calificación como «deporte» a efectos de la Directiva 2006/112 y la exención en el IVA, si no existe un componente físico no insignificante.

12. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de octubre de 2017. Asunto C-534/16 BB construct s.r.o.

Directiva 2006/112/CE — Inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA — Legislación nacional que impone la constitución de una garantía — Lucha contra el fraude — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Libertad de empresa — Principio de no discriminación — Principio non bis in idem — Principio de irretroactividad.

La cuestión planteada al Tribunal versa sobre la interpretación del artículo 273 de la Directiva del IVA, el artículo 16, el artículo 21, el apartado 1 y el artículo 49, apartados 1 y 3 de la Carta o el principio *non bis in ídem* del artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales. En concreto, respecto del supuesto en el que en el momento del registro a efectos de IVA de un sujeto pasivo cuyo administrador ha sido administrador o socio de otra persona jurídica que ha incumplido sus obligaciones tributarias, la Administración tributaria imponga a ese sujeto pasivo la obligación de constituir una garantía por un importe que puede llegar a ser de 500.000 euros.

En respuesta a la cuestión prejudicial, señala el TJUE que el artículo 273 de la Directiva del IVA referente a la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA y la libertad de empresa, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la imposición, por parte de la Administración tributaria, de dicha garantía siempre que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos contemplados en la referida disposición.

Asimismo, señala el Tribunal que el principio de igualdad de trato no se opone a que la Administración tributaria exija a un nuevo sujeto pasivo la constitución de tal garantía en el momento de su registro a efectos del IVA, en razón de sus vínculos con otra persona jurídica que no esté al corriente en el pago de impuestos.

13. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 18 y 27 de septiembre de 2017. Nº recursos 2642/2016 y 3161/2016.

Exenciones – Entrega de terrenos con edificaciones que son objeto de demolición – Aplicabilidad de la exclusión a la exención regulada en la letra c) del artículo 20.uno.20º LIVA.

En ambos recursos, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el Gobierno de Aragón contra la sentencia del TSJ de Aragón declarando la conformidad a derecho de la liquidación del ITP-AJD, modalidad Actos Jurídicos Documentados, derivada de un acta de inspección.

La cuestión suscitada consistió en determinar si la entrega de una serie de inmuebles se encontraba o no exenta del IVA y, en particular, si le resultaba aplicable o no la excepción a la exención prevista en la letra c) del artículo 20.Uno.22º LIVA al tratarse de unos inmuebles cuyo destino era la demolición para realizar una nueva promoción urbanística, o si, por el contrario, como defendía el Gobierno regional de Aragón, parte recurrente, al ser su objeto unos terrenos que no tenían la calificación de solares ni son aptos para la edificación, la entrega estaba sujeta y

exenta del IVA, en virtud del artículo 20.Uno.20º LIVA. La distinción resulta relevante pues en el segundo supuesto resultaba aplicable el tipo incrementado autonómico del 1,5% en concepto de ITP-AJD, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Atendiendo a la propia naturaleza del IVA, tributo de naturaleza indirecta sobre el consumo que grava entregas de bienes a título oneroso por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad normal u ocasional, el Tribunal considera que no tiene ningún sentido someter a tributación aquellas operaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicio) que no tienen que ver con aquel proceso de producción o de comercialización, que no incorporan el bien al mismo o que no distribuyen prestaciones de servicios relacionadas con él.

De esta manera, el Tribunal falla a favor del Gobierno de Aragón al concluir básicamente que sólo si es edificable el terreno en el que se asientan las edificaciones a demoler resultará aplicable la exclusión de la exención, pues de lo contrario se establecería la no exención de entregas de terrenos no edificables de manera contradictoria con lo establecido en el artículo 20.uno.20º de la LIVA.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 1597/2014, de 21 de septiembre de 2017.

Devengo – Consideración de la expropiación forzosa de un inmueble como entrega de bienes a efectos del IVA siempre que el transmitente (expropiado) tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto y los bienes expropiados estén afectos a una actividad empresarial o profesional.

Repercusión – En un supuesto donde se ha emitido factura sin IVA por considerar una operación exenta del Impuesto en el momento del devengo y, posteriormente, la Inspección concluye que la misma estaba sujeta y no exenta, procede la aplicación de lo dispuesto en el artículo 89 LIVA relativo a la “rectificación de las cuotas impositivas repercutidas” y no el artículo 88 LIVA en lo relativo a “repercusión del Impuesto”.

En primer lugar, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) concluye en esta resolución que la expropiación forzosa de un bien inmueble constituye una entrega de bienes a efectos del IVA, sujeta al mismo, siempre que el transmitente (expropiado) tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA y los bienes

expropiados estén integrados en el patrimonio afectos a la actividad económica. Por ello, el adquirente deberá soportar el Impuesto repercutido salvo que resulte de aplicación alguna de las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.22 ó 20.Uno.22 de la LIVA (al tratarse de bienes inmuebles).

Asimismo, determina que, en relación al devengo de este tipo de operaciones, éste se produce en la fecha en la que se emite el Acta de Ocupación por parte de la Administración Pública.

En segundo lugar, el TEAC analiza el procedimiento que debe seguirse para repercutir el Impuesto en un supuesto donde inicialmente se emitió una factura sin IVA por considerar que la transmisión del inmueble estaba exenta del Impuesto y, posteriormente, la Inspección, tras comprobar la operación, concluye que la misma se encontraba sujeta y no exenta del IVA.

Todo ello, a su vez, entendiendo que la entidad transmitente (recurrente), aún sin haber repercutido la cuota del IVA devengada en la operación, "ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias basándose en una interpretación razonable de la norma" y que, en consecuencia, no procede la apertura de expediente sancionador alguno.

Considera el TEAC que, un caso como el planteado, en el que inicialmente se emitió una factura documentando la operación (aunque sin repercusión alguna del Impuesto), debe tratarse como un supuesto de rectificación de cuotas repercutidas (artículo 89 LIVA) y no como un caso de falta de repercusión del Impuesto (artículo 88 LIVA).

Debemos señalar que el Tribunal, para llegar a la anterior conclusión toma en consideración que:

Si bien se encuentra ante una rectificación no motivada por las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA que determina un aumento de las cuotas repercutidas, entiende que el Ayuntamiento destinatario (adquirente) actúa como empresario o profesional.

Asimismo, si bien se analiza un caso donde es la Administración Tributaria quien pone de manifiesto las cuotas impositivas devengadas y no repercutidas, se aprecia como la propia Inspección considera que la conducta de la transmitente (recurrente) no constituye infracción tributaria.

Por todo ello, el TEAC considera que no concurre ninguna de las circunstancias que determinan la no rectificación de las cuotas impositivas repercutidas y, no habiendo transcurrido el plazo de cuatro

años desde el devengo, establecido por la norma a tal efecto, entiende que la rectificación con la consiguiente repercusión del IVA es correcta y ajustada a derecho.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 3964/2014, de 21 de septiembre de 2017.

Exenciones – Delimitación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.18º.n) de la LIVA relativa a las operaciones de gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC).

En el caso analizado, la entidad (recurrente) se comprometió a prestar a una IIC, por delegación de su entidad gestora y, de acuerdo con el contrato, servicios consistentes fundamentalmente en el desarrollo de la operativa relacionada con la venta, enajenación, intermediación, suscripción, posterior reembolso o transmisión, canje o conversión de acciones y participaciones y, en su caso, cobro de dividendos de la institución de inversión colectiva, así como una serie de servicios de carácter informativo y registral.

En virtud de lo anterior, El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) analiza en esta resolución la delimitación de la exención relativa a las operaciones de gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) contenida en el artículo 20.Uno.18º.n) de la LIVA.

Para ello, el Tribunal analiza el precepto que recogía dicha exención en la Directiva 77/338/CE, Sexta Directiva del IVA y recurre a la jurisprudencia comunitaria existente a tal efecto. En este sentido, el TEAC se basa en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 4 de mayo de 2006 (asunto C-169/04, Abbey National) para concluir que “los servicios de gestión prestados por un tercero se hallan comprendidos, en principio, en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte B, letra d), número 6 de la Sexta Directiva” precisando que, además, “para ser calificados de operaciones exentas, en el sentido del artículo 13.B.d) de la Directiva los servicios de gestión administrativa y contable de los fondos prestados por un gestor tercero deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio descrito en ese mismo número 6.”

El TEAC subraya de manera reiterada que, en la referida sentencia, los servicios prestados deben afectar a los elementos específicos y esenciales de la gestión de fondos comunes de inversión, de forma que una mera prestación material o técnica como la puesta a disposición de un sistema informático no queda cubierta por la exención del número 6 del artículo 13.B).d) de la Directiva.

Asimismo, el Tribunal considera que, para determinar si es de aplicación o no la exención en el IVA, la cuestión esencial no es la prestación por parte de la entidad (recurrente) de la totalidad de los servicios incluidos en cada una de las funciones de gestión, administración y comercialización que se establecen en el Anexo II de la Directiva 2009/65/CE, sino que los servicios por ella prestados constituyan funciones propias de una sociedad gestora de fondos comunes de inversión y afecten a elementos específicos y esenciales de dichos fondos.

Así, para el TJUE y, en consecuencia, para el TEAC, “en la redacción del supuesto de exención por la Directiva no se excluye la posibilidad de que la gestión de fondos comunes de inversión se descomponga en diversos servicios diferentes que pueden estar comprendidos en el concepto de gestión de fondos comunes de inversión, siempre que cada uno de los citados servicios tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de la gestión de un fondo común de inversión”.

En conclusión, dado que la entidad (recurrente) presta los servicios a la IIC por delegación de la sociedad gestora, la exención será aplicable, de conformidad con la jurisprudencia comunitaria, si los servicios forman un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de la gestión de un fondo común de inversión. De esta forma, una mera prestación material o técnica como la puesta a disposición de un sistema informático no queda cubierta por la exención.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución nº 1516/2017, de 28 de septiembre de 2017.

IVA diferido a la importación – Falta de inclusión de la cuota del Impuesto en la autoliquidación – Inicio del periodo ejecutivo de recaudación.

La falta de inclusión de una cuota del IVA a la importación en la autoliquidación del Impuesto correspondiente, supone el inicio del periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional octava del Reglamento del IVA.

A juicio del Tribunal, lo que el artículo 167.Dos del Ley del IVA ofrece a los contribuyentes es la posibilidad de diferir el ingreso de una cuota del IVA ya liquidada por la Administración aduanera. De esta forma, la cuota de IVA a la importación no es una cuota devengada más, sino una cuota ya liquidada, esto es, una deuda tributaria.

Por consiguiente, la no inclusión de la cuota del IVA en la autoliquidación del Impuesto significa su impago, con independencia de que el obligado tributario tuviera derecho a su deducción íntegra.

Así, entiende el Tribunal que este supuesto no es equiparable a los casos de regularización administrativa en situaciones en que el procedimiento conocido como de "inversión del sujeto pasivo" es aplicable, ya que el apremio al que alude la disposición adicional octava del Reglamento del IVA se basa en una deuda previamente liquidada por la Administración antes de que el contribuyente presente su autoliquidación del IVA; deuda que, por lo tanto, está ya liquidada y solamente pendiente de ingreso. No se trata, por el contrario, de una deuda tributaria que resulte de la labor de liquidación que realiza el contribuyente al confeccionar su autoliquidación como consecuencia de su actividad importadora.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2104-17, de 8 de agosto de 2017.

Distribuidores y vendedores de prensa - Repercusión del Impuesto - Rectificación de cuotas repercutidas.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación de las siguientes operaciones:

La sociedad consultante representa a los vendedores de prensa de una determinada ciudad. Dichos vendedores venían adquiriendo a la distribuidora las revistas en depósito y con distintos vencimientos de pago. Con posterioridad, se les notifica un cambio en la forma de facturación pasando la distribuidora a facturarles las entregas de revistas realizadas semanalmente, procediendo a deducir las revistas no vendidas y devueltas a la misma.

En su contestación la DGT señala que, en la medida en que la operativa de la entidad distribuidora no se ajusta al marco de los contratos estimatorios sino que, a efectos del IVA, efectúa una entrega de bienes en el momento en que las revistas se ponen a disposición de los vendedores repercutiendo el Impuesto correspondiente a la totalidad de las revistas entregadas, la devolución a la distribuidora de los ejemplares no vendidos implica la resolución parcial de la entrega inicial y por tanto la entidad distribuidora debe llevar a cabo la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas.

Por ello, en la medida en que, para la entidad distribuidora, sujeto pasivo de la operación, la rectificación implica una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, deberá regularizar su situación tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 89. Cinco, letra b) toda

vez que en el supuesto analizado no ha habido ingreso indebido alguno, pues la repercusión efectuada por la entrega de bienes que luego son objeto de devolución se efectuó conforme a Derecho. La rectificación se efectuará mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa conforme a lo establecido en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

5. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2175-17, de 22 de agosto de 2017.

Sujeción del IVA – Prestación de servicios de localización de vehículos mediante dispositivos instalados en ellos.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción al IVA de distintas operaciones efectuadas y recibidas por la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, presta servicios de localización de vehículos mediante unos dispositivos instalados en los mismos, situándose estos en cualquier lugar del territorio nacional, incluida Ceuta y Melilla. A tal efecto, entre otros, recibe servicios de empresarios o profesionales establecidos en Ceuta o Melilla.

La DGT analiza las reglas de localización de las prestaciones de servicios, tanto los prestados como los recibidos, en particular el artículo 69.Uno y 70.Uno.8 de la Ley de IVA, referente a las reglas especiales de localización para los servicios de telecomunicaciones. En primer lugar, se verifica que los servicios encajan en el concepto de "servicios de telecomunicación" conforme al artículo 24.2 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo y del desarrollo reglamentario realizado en el artículo 6 bis del Reglamento 282/2011 del Consejo.

Conforme a lo anterior, para el caso de que los referidos servicios de telecomunicaciones sean prestados por la consultante, entidad establecida en el territorio de aplicación del IVA español, la DGT concluye que se localizarán en dicho territorio siempre que su destinatario, empresario o profesional, actuando como tal, o consumidor final, tenga su sede de actividad económica, o establecimiento permanente destinatario del servicio en el territorio de aplicación del Impuesto, o en su caso, su residencia o domicilio se encuentren dicho territorio.

Posteriormente, la DGT analiza la aplicación de la regla de uso efectivo, concluyendo que para ello será necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario en la realización de operaciones sujetas al IVA en el

TAI. Cuando el destinatario sea un particular, conforme al Reglamento 282/2011, existen una serie de presunciones que determinan la ubicación del cliente y, por consiguiente, la localización del servicio.

Conforme a lo anterior, la DGT concluye que, en relación a los servicios de telecomunicaciones recibidos por la consultante de empresarios o profesionales establecidos en Ceuta y Melilla, quedarán sujetos a IVA cuando el servicio esté relacionado, de alguna forma, directa o indirecta, con las operaciones que la consultante efectúe en el territorio de aplicación del Impuesto. Teniendo en cuenta que los servicios recibidos consistirían en la instalación de dispositivos en los vehículos automóviles de sus clientes situados en las Ciudades Autónomas, los referidos servicios quedarán sujetos al IVA, al ser su destinatario un empresario o profesional cuya sede de actividad económica destinataria del servicio se encuentra en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste. El sujeto pasivo de estas operaciones será el destinatario.

6. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2184-17, de 22 de agosto de 2017.

Tipo impositivo – Adquisición de viviendas – Régimen especial de la LIS para entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de aplicar el tipo impositivo del 4 por ciento para el siguiente supuesto de hecho:

La sociedad consultante, cuyo objeto social principal es el arrendamiento de viviendas, está interesada en adquirir varias viviendas y plazas de garaje para destinarlas a su arrendamiento. Asimismo, la consultante tiene intención de acogerse al régimen especial previsto la Ley del Impuesto sobre Sociedades para "Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas" a partir del año 2018, pues en el año 2017 la sociedad no cumple con los requisitos exigidos.

La DGT señala que para que la entidad consultante pueda aplicar el gravamen del 4 por ciento a la adquisición de viviendas terminadas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades que se transmitan conjuntamente, deberá cumplir dos condiciones:

1. Que la entidad adquirente aplique el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. Que a las rentas derivadas del posterior arrendamiento de la vivienda adquirida les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La entidad consultante pretende la aplicación en la adquisición de las viviendas durante el año 2017, año en el cual todavía no cumple con los requisitos necesarios.

No obstante, la DGT enuncia que en la medida en que la intención de la sociedad consultante, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, vaya a ser dedicar las viviendas que adquiera en el año 2017 al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento, la adquisición de dichos bienes inmuebles tributará en el IVA al tipo impositivo del 4 por ciento.

Por último, lo anterior no será de aplicación a la adquisición de viviendas en construcción cuya entrega estará sujeta y no exenta del IVA, tributando al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2203-17 de 4 de septiembre de 2017.

Transmisión de negocio – No sujeción del IVA.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la no sujeción de transmisión de patrimonio empresarial o profesional contenida en el artículo 7.1º LIVA, en el siguiente supuesto de hecho:

La entidad consultante en el marco de una reorganización empresarial va a transmitir su negocio de banca de inversión. La transmisión del negocio se realiza, por motivos regulatorios a través de distintas transmisiones pero en una unidad de acto.

En primer lugar, comienza la DGT haciendo alusión a la reiterada jurisprudencia del TJUE acerca de la transmisión de una empresa o una parte de la misma, criterio que ha sido aplicado por la DGT en contestación a diversas consultas y confirmado por la nueva redacción del artículo 7.1º LIVA.

En ese sentido, viene a recordar que la aplicación del supuesto de no sujeción, exige que el conjunto de los elementos transmitidos por cada empresario sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

Considera la DGT, que en el caso de consulta, los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores de producción establecidos en el artículo 7.1º LIVA, por lo que la transmisión del negocio de banca de inversión debe quedar no sujeta al impuesto.

Por motivos regulatorios, la transmisión no puede realizarse de forma directa entre las dos sociedades establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que se acuerda la transmisión del negocio de forma sucesiva con la intervención de diversas sociedades establecidas en otros territorios que adquieren el negocio para transmitirlo a la siguiente sociedad. Todas las operaciones se realizan en unidad de acto y bajo un mismo contrato, por lo que se entienden producidas en el mismo momento temporal.

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT concluye declarando las operaciones intermedias de transmisión del negocio irrelevantes, respecto de la aplicación de la no sujeción del artículo 7.1º LIVA a la primera y última transmisión, siempre que las referidas primera y última transmisiones sean realizadas con sujeción al IVA por empresarios o profesionales y los elementos transmitidos tengan la consideración de unidad económica autónoma en los términos previstos en el escrito de consulta.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2204-17 de 4 de septiembre de 2017.

Hecho imponible – Sujeción al IVA de la cesión de remate.

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

La entidad consultante ha cedido el remate a un tercero de forma simultánea o posterior a la subasta judicial derivada de ejecuciones hipotecarias sobre inmuebles.

En su contestación, la DGT comienza, a efectos de determinar el régimen de tributación, distinguiendo si, en la subasta judicial del escrito de consulta, las posturas de los licitadores se hacen "en calidad de ceder el remate a un tercero" conforme a lo dispuesto en el artículo 647.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, o si, por el contrario, tal cesión del remate se efectúa con posterioridad a la celebración de la subasta.

En este sentido, la DGT en relación con las posturas de los licitadores realizadas "en calidad de ceder el remate a un tercero", conforme al artículo 647.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, realiza una distinción de las dos operaciones siguientes:

- a) La cesión del remate efectuada mediante precio por el ejecutante (acreedor hipotecario) a un tercero que es la entidad consultante. Dicha operación estaría sujeta y no exenta del IVA en base al artículo 4 LIVA, siendo sujeto pasivo el cedente y constituyendo la base imponible de la operación el precio acordado por el remate si satisface un importe adicional al precio acordado en subasta para la adjudicación del bien subastado. Por el contrario, en los casos en que la cesión del remate se realice al precio de la adjudicación o inferior, el precio del remate se considerará cero.

- b) La transmisión del inmueble objeto de subasta judicial efectuada por el propietario al cesionario del remate. Dicha entrega estará sujeta al IVA si el transmitente es un empresario o profesional y el inmueble forma parte de su patrimonio empresarial o profesional. En caso de cumplirse esta condición y la entrega estuviese sujeta al impuesto, podrá estar exenta o no dependiendo de la naturaleza del inmueble objeto de la subasta, pudiendo ser de aplicación la exención del artículo 20, apartado uno, números 20º y 22º LIVA. No obstante, existe la posibilidad de que el sujeto pasivo renuncie a dichas exenciones según lo dispuesto por el artículo 20.Dos LIVA. Por consiguiente, el régimen de tributación dependerá de la naturaleza de cada inmueble adjudicado.

Por otro lado, cuando la declaración de voluntad de ceder el remate a un tercero se efectuase con posterioridad a la celebración de subasta, se produciría una doble transmisión del dominio del inmueble, la efectuada por el propietario al acreedor hipotecario inicial (cedente del remate) y la que este realiza al cesionario del remate, como ya ha sido reiterado por la DGT en anteriores consultas. Con respecto a la segunda transmisión, resultaría de aplicación, las exenciones previstas en el artículo 20, apartado uno, números 20º y 22º LIVA, sin perjuicio de la tributación correspondiente por el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas", habida cuenta de lo establecido en el artículo 4, apartado cuatro LIVA, salvo en los casos en que se ejercite la renuncia a la exención del artículo 20.Dos LIVA.

Finalmente, señala la DGT que cuando se renuncie a la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Dos LIVA, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º LIVA. Según el citado artículo, serán sujetos pasivos del Impuesto, los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a IVA.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2269-17, de 8 de septiembre de 2017.

Lugar de realización de las prestaciones de servicios realizadas por la consultante – Hecho imponible.

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

El consultante pretende iniciar una actividad económica consistente en una página web que contendrá enlaces a otras páginas web de juego en línea, de las que percibirá una comisión cada vez que un jugador realice una apuesta siempre que hubiera sido redirigido a la misma a través de la página del consultante.

Las entidades de juego en línea están siempre establecidas fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

Los servicios prestados por la consultante tendrán la calificación de servicios de publicidad y no de servicios prestados por vía electrónica, en la medida en que i) no se contemplan ni en el artículo 69.Tes.4º de la Ley del IVA ni en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE y ii) es criterio reiterado de la DGT que dichos servicios publicitarios deben ser calificados como tales independientemente del medio a través del cual se materialice dicha publicidad.

En relación con las reglas de localización y según el apartado Uno del artículo 69 de la Ley del IVA, los servicios de publicidad prestados por la consultante no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del impuesto en la medida en que los destinatarios no están establecidos en el citado territorio (se asume que los destinatarios tienen la condición de empresarios o profesionales)

Por otro lado, el artículo 70.Dos de la Ley del IVA recoge la regla especial para la localización de los servicios de determinada naturaleza (entre los que se encuentran los del objeto de consulta) por la cual se entienden localizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios que conforme a las reglas de localización no se entiendan localizados en la Comunidad, siempre y cuando su uso efectivo se realice en el territorio de aplicación del IVA.

No obstante, aunque a que la Ley del Impuesto no recoja de forma específica la "utilización parcial" de los citados servicios en el territorio de aplicación del Impuesto, la DGT mantiene un criterio que admite la utilización parcial mediante la aplicación de un criterio de ponderación que debe utilizarse, caso por caso, para la determinación del uso o

utilización efectivos en el territorio del IVA. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2306-17, de 12 de septiembre de 2017.

Localización de prestaciones de servicios – Uso efectivo – Afectación parcial de los servicios recibidos a operaciones sujetas al IVA.

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

La consultante es una sociedad mercantil que presta servicio de asesoramiento jurídico para un despacho de abogados establecido en los Estados Unidos de América. El despacho norteamericano, emplea los servicios recibidos por la consultante para prestar, a su vez, servicios a sus clientes consistentes en preparar la expatriación de trabajadores que se desplazarán desde Estados Unidos a España para trabajar. Los clientes del despacho norteamericano pueden estar establecidos bien en Estados Unidos o bien en el territorio de aplicación del Impuesto.

En primer lugar, comienza la DGT indicando que ambos servicios se encontrarían no sujetos al IVA, según las reglas generales de localización. Sin embargo, es necesario analizar la posible aplicación de la regla de cierre, también denominada de uso efectivo, recogida en el artículo 70.Dos de la LIVA.

En este sentido, la DGT puntualiza que, tal y como ha reiterado en contestaciones anteriores, para determinar si la regla del uso efectivo resulta aplicable, se debe atender al destinatario real de los servicios. Asimismo, alude que, de acuerdo con la interpretación de la Comisión Europea, sería necesario que el servicio analizado fuera utilizado por el destinatario (i.e. el despacho americano), en la realización de operaciones sujetas al IVA.

En el caso planteado, tan solo una parte de las prestaciones de servicios jurídicos realizadas por el despacho americano estarían sujetas al IVA español, puesto que no todos sus clientes son empresarios o profesionales a los efectos del IVA.

Por lo tanto, la DGT señala que, a la hora de aplicar la regla del uso efectivo en las prestaciones de servicios realizadas por la consultante habría que atender a la proporción de ingresos que se obtengan de las operaciones realizadas por la entidad norteamericana en el TIVA-ES en las que los servicios de referencia constituyeran un "input empresarial".

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2307-17, de 12 de septiembre de 2017.

Servicios de promoción – Descuentos instrumentados a través de programas de fidelización.

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

La consultante es una sociedad establecida en el territorio español, dedicada al transporte aéreo de pasajeros que se propone implementar un sistema de fidelización de clientes. Dicho programa de fidelización permite a su titular acumular puntos cuando adquieren servicios a la consultante, así como al realizar compras con otras entidades participantes en dicho programa. Dichos puntos podrán ser utilizado para la posterior compra de bienes y servicios a las entidades participantes en dicho programa de fidelización.

En primer lugar, comienza la DGT indicando que los sistemas de fidelización de cliente, como ha reiterado en contestaciones anteriores, son un método de instrumentar descuentos que las entidades participantes, conceden a sus clientes, en función de las compras que los mismos van efectuando, en un momento posterior a aquél en que tales compras fueron realizadas.

Dicho descuento existirá en el momento en que el cliente proceda a canjear los puntos, minorando así la cantidad que tiene que pagar materialmente por la compra de los bienes o servicios.

En ese sentido, la DGT señala que los servicios prestados por la entidad consultante a cada una de las entidades participantes en el programa de fidelización, tanto la emisión como el canje de los puntos son a su vez, servicios de promoción y por tanto operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, cuando se efectúa el reembolso a la empresa integrada en el sistema de fidelización del importe correspondiente a los puntos canjeados por el consumidor final, nos encontramos ante una actividad de promoción y dichas cantidades deben ser consideradas como la totalidad o parte de la contraprestación, pagada por un tercero de la entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por la empresa adherida al consumidor final como consecuencia del canje de puntos.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2409-17, de 25 de septiembre de 2017.

Actividad principal y actividades accesorias – Determinación de la accesividad – Facturación de actividades gravadas con distintos tipos impositivos.

La DGT se ha pronunciado en relación con la tributación a los efectos del IVA de las diferentes actividades realizadas por la consultante:

La sociedad consultante presta servicios hoteleros y junto con el alojamiento ofrece una botella de vino de bienvenida y una visita turística a una bodega de la localidad, estando estos servicios complementarios incluidos en el precio del alojamiento.

Tras analizar la jurisprudencia del TJUE, la DGT concluye que será aplicable el tipo reducido del 10 por ciento sólo a aquellas actividades que respondan a las características del servicio de alojamiento y, cuyo fin esencial sea la estancia en un determinado lugar, con independencia de que dichos servicios se facturen de forma independiente.

Bajo esta interpretación, la DGT entiende que la entrega de la botella de vino podría ser considerada accesoria al servicio principal de alojamiento y, por lo tanto, tener el mismo tratamiento a los efectos del IVA, asumiendo que se ofrece conjuntamente con los servicios de alojamiento a todos los clientes, con independencia de que sean consumidas y de que acudan o no a la visita turística, y sin que ello conlleve un incremento del precio de los servicios de alojamiento.

Sin embargo, los servicios consistentes en la visita turística a una bodega, en las condiciones señaladas, no pueden considerarse como una actividad accesoria a la actividad principal de alojamiento por lo que deberán tributar de forma independiente y al tipo impositivo general del 21 por ciento.

Consecuentemente, el consultante habrá de diferenciar en factura el servicio de hostelería y la entrega de la botella de vino (actividad accesoria) que tributarán al tipo impositivo reducido del 10 por ciento, y el servicio de visita a la bodega que quedará sujeta al tipo impositivo general del 21 por ciento; y deberá determinar la parte de la base imponible correspondiente a cada uno en proporción a sus respectivos valores de mercado.

IV. Country summaries

Asia Pacific

Australia

GST on low value imported goods: Vendor collection model confirmed

On 9 November 2017, the Productivity Commission released the report of its inquiry into collection models for GST on low value imported goods, see [Collection Models for GST on Low Value Imported Goods](#).

Background

The GST law was amended in mid-2017 to apply GST on low value imported goods as from 1 July 2018. A streamlined collection model was adopted that requires foreign vendors or, in some cases, online marketplace operators or redeliverers to assess, collect and remit the GST to the Australian Taxation Office (ATO).

Following the legislative amendment, the Commission was directed to conduct an inquiry to verify that the legislated model is the best collection model available to achieve the intended purpose, and to identify any improvements that could be made to it.

Inquiry outcomes

The Commission concludes in its report that:

- The legislated model is the most feasible collection model at this time.
- Implementation of the legislated model should not be further delayed; simply waiting for the possible development of a superior alternative model may not bear fruit.
- If the legislated model does not perform as expected, there are several potential improvements that may merit consideration in the future, including changes to the enforcement strategy used.
- The legislated model and feasible alternative models should be reviewed five years after commencement (i.e. in 2023). However, an earlier review should be considered if implementation of the legislated model results in unduly low compliance, unintended consumer impacts, or adverse trade policy responses.

The Commission's findings have been welcomed by the Federal Treasurer on behalf of the Government for providing confirmation that the legislated model is the most practical and achievable GST collection option, and for giving the retail industry certainty about the payment of GST on low value imports from 1 July 2018.

Key issues for foreign suppliers, EDP operators, and redeliverers

The Commission's report brings to an end uncertainty about whether the legislated model might be modified or replaced ahead of 1 July 2018.

Foreign entities involved in supplying low value goods to consumers in Australia should be actively preparing for the implementation of the legislated model. A range of issues need to be considered and addressed before 1 July 2018, relating to matters such as registration and reporting obligations, systems and process modifications, and pricing and Australian consumer law requirements. Key issues to consider include:

- Will the level of supplies to Australian customers require a business to become GST-registered?
- What form of GST registration, limited or standard, would best suit the business?
- What is the status of the business (actual supplier, online marketplace operator, or redelivery service provider), and are there any special rules to be aware of?
- What modifications will automated and non-automated customer interface and business systems need to correctly determine whether GST should be charged or not? For example:
 - Depending on the supply chain for the goods in question, which entity is actually liable for GST on the supply?
 - Determining the 'customs value' of the goods purchased;
 - Determining whether a customer is an 'Australian consumer' or a GST-registered business customer;
 - Acceptable methods for converting foreign currency to Australian dollars;
 - How will goods be consigned – should the 'taxable importation' exception be applied?
 - The basis for GST calculation;
 - Have any 'GST-free' (i.e. zero-rated) goods been identified?
- Will transition issues arise; for example, how will pre-1 July 2018 orders that are unable to be fulfilled before that date be affected?
- What ongoing GST reporting, payment, and compliance obligations will be required?
- What obligations exist in relation to any supplier-taxed goods that also end up being taxed at the Australian border?

- How will returned or replacement goods need to be treated for GST purposes?

New Zealand

GST on online purchases of 'low value goods'

On 15 November 2017, the new Minister of Revenue, Hon Stuart Nash, confirmed via the New Zealand media that New Zealand will start collecting GST on online purchases of 'low value goods' by New Zealand consumers. The Minister is quoted as saying that collecting GST on overseas online purchases is the "right thing to do."

There has been no detail supplied beyond this statement and, therefore, it is a matter of waiting and seeing how this tax will be collected.

Currently 'low value goods' are goods where the combined GST and duty owing is NZD 60 or less (this equates to a purchase worth approximately NZD 400, subject to the application of duties).

The options available to the Government include lowering the collection threshold to collect the tax at the border. The alternative, and perhaps more likely, option is to follow the lead of Australia, which is introducing a vendor registration process from 1 July 2018 (see above).

New Zealand is committed to following the Generic Tax Policy Process when implementing tax changes; therefore, it is expected that there will be consultation on any proposals before they are legislated. Accordingly it is expected that it will be at least 12 months before any legislation would be in place.

EMEA

European Union

European Commission guidelines on food donation

The European Commission has published guidelines on food donation, highlighting the extent of food waste and setting out the role that food donation could play, see [EU guidelines on food donation](#).

The guidelines include a recommendation that food donated when it is approaching its 'best before' date should be valued accordingly (i.e. very low, or nil) to prevent VAT from becoming a barrier to donation.

New Combined Nomenclature 2018

The Combined Nomenclature (CN) forms the basis for the declaration of goods:

- At importation or exportation;
- When subject to intra-Union trade statistics.

The CN determines which rate of customs duty applies and how the goods are treated for statistical and commercial purposes. The CN is thus a vital working tool for businesses and EU Member States' customs and VAT administrations.

A new version of the CN was published on 31 October 2017 and will enter into force as of 1 January 2018 (see [Commission Implementing Regulation \(EU\) 2017/1925](#)).

New codes have been introduced for products including chemical products, machinery and parts thereof, and foodstuffs.

Additional changes to the CN can occur during the year.

Implications

When shipping the goods listed below from 1 January 2018, it may be necessary to use new codes for customs and VAT declaration. Set out below are the nomenclature codes that are new in CN 2018 and those with an amended description in CN 2018.

New nomenclature codes in CN 2018

Heading and subheading	New codes	Description
1905		Bread, pastry, cakes, biscuits and other bakers' wares, whether or not containing cocoa; communion wafers, empty cachets of a kind suitable for pharmaceutical use, sealing wafers, rice paper and similar products
1905 90		- Other
		- Other
	1905 90 70	- Containing 5 % or more, by weight, of sucrose, invert sugar or isoglucose
	1905 90 80	- Other
2939		Alkaloids, natural or reproduced by synthesis, and their salts, ethers, esters and other derivatives
		- Alkaloids of opium and their derivatives; salts thereof:
2939 79		- Other
	2939 79 10	- Nicotine and its salts, ethers, esters and other derivatives thereof
	2939 79 90	- Other

Heading and subheading	New codes	Description
3215		Printing ink, writing or drawing ink and other inks, whether or not concentrated or solid
		- Printing ink
	3215 11 00	- black
	3215 19 00	- Other
3603		Safety fuses; detonating fuses; percussion or detonating caps; igniters; electric detonators
	3603 00 20	- Safety fuses
	3603 00 30	- Detonating fuses
	3603 00 40	- Percussion caps
	3603 00 50	- Detonating caps
	3603 00 60	- Igniters
	3603 00 80	- Electric detonators
3824		Prepared binders for foundry moulds or cores; chemical products and preparations of the chemical or allied industries (including those consisting of mixtures of natural products), not elsewhere specified or included
		- Other
3824 99		- Other
		- Other
	3824 99 56	- Containing products of subheading 2939 79 10
	3824 99 57	- Other
8414		Air or vacuum pumps, air or other gas compressors and fans; ventilating or recycling hoods incorporating a fan, whether or not fitted with filters
8414 10		- Vacuum pumps
	8414 10 15	- Of a kind used for the manufacture of semiconductors or solely or principally used for the manufacture of flat panel displays
8543		Electrical machines and apparatus, having individual functions, not specified or included elsewhere in this chapter
8543 70		- Other machines and apparatus
	8543 70 70	- Electronic cigarettes

Nomenclature codes with an amended description in CN 2018

Heading and subheading	Code with changed description	Description
3824		Prepared binders for foundry moulds or cores; chemical products and preparations of the chemical or allied industries (including those consisting of mixtures of natural products), not elsewhere specified or included
		- Other
3824 99		- Other
		- Other
	3824 99 96	- Other
8543		Electrical machines and apparatus, having individual functions, not specified or included elsewhere in this chapter
8543 70		- Other machines and apparatus
	8543 70 90	- Other

Efficient use of EU free trade agreements

On 9 November 2017, the European Commission published the first edition of the annual Free Trade Agreement (FTA) Implementation Report. The goal of the report is to assess transparency and highlight progress as well as problems and shortcomings. The main conclusion of the report is that there is an untapped potential in FTAs, due to their insufficient utilization.

FTAs are negotiated between two (or more) parties and aim to liberalize trade, and meet social and environmental objectives. The EU has a wide variety of FTAs in place with different partner countries and/or regions, and is continuously negotiating new agreements. The main differentiator in current FTAs is that they cover services and investments, which have not been taken into account in FTAs negotiated before 2006 (which only applied to trade in goods). Plans to update these pre-2006 FTAs are being discussed, with the aim of establishing a better match with the more complex economic reality.

The main incentive to negotiate FTAs is achieving an increase in exports from and imports into the EU. This is pursued by, among others, assigning preferential tariffs on import in both the EU and its partner countries or regions. In practice, it can generally be concluded that the FTAs in place generated a higher GDP for both parties to the agreement, but have also proven to be more beneficial to the EU overall. In times of economic recession, FTAs have had a stabilizing effect, as corroborated by statistical data from the last decade.

At the same time, however, the European Commission established that there is a rather low uptake of FTAs by European companies. It has identified three main reasons for this:

- Lack of awareness of existing FTAs;
- Difficulties in understanding the rules for obtaining preferential origin; and
- Cumbersome procedures for obtaining documents needed to benefit from preferential treatment.

Implications

Procured as well as produced or processed goods that comply with the rules of origin, set out in the FTA with the specific country or region with which a company is trading, can in principle be imported into the EU or the partner countries at lowered import duty rates. The effect of this is twofold:

- Import into the EU of raw materials for production at a lower cost (reduction of standard cost); and
- Procurement by the buyer of a company's products at a lower cost upon export to an FTA country.

Consequentially, this results in increased competitiveness in countries having signed an FTA with the EU and in the local and global market. The financial savings from the efficient use of FTAs could therefore be beneficial to a company's future business and that of its customers.

Next steps

When an organization is exporting to or importing from countries that have an FTA with the EU, an assessment on possible duty optimisation and eligibility for preferential origin claiming should be performed.

The [Deloitte Global Trade Radar](#) can be used to perform a preliminary assessment on historical data for a range of products and provide valuable insights into untapped trade preference potential.

Finland

Supreme Administrative Court ruling on VAT treatment of loyalty program

The Supreme Administrative Court (SAC) issued ruling KHO:2017:164 on 20 October 2017, which relates to the liability to account for VAT for own use of goods provided either free of charge or with a discount based on loyalty points.

A wholesale distributor, Company A, had a sales promotion campaign where corporate customers could join a loyalty program. The members of the program received points based on the value of their purchases. The points could be used:

- 1) To order a gift from a catalogue published by Company A (the goods in the catalogue were not Company A's sales products);
- 2) To receive a product for free from the range of Company A's sales products;
or
- 3) As a part payment for the customers' ordinary purchases.

Referring to the ECJ case *Kuwait Petroleum*, the SAC ruled that Company A was liable to account for VAT for own use of the goods in cases 1) and 2) above where the goods were provided in exchange for the points without any additional payment by the customer. In this case the products in question did not qualify as low-value marketing gifts, the give-away of which would not have led to any VAT consequences. However, according to the SAC, VAT for own use was not payable for the goods where points were used as a part payment. In this case, the part payment made with points was considered a discount on the normal price of the product.

Finnish Tax Administration issues update to official guidance on VAT on letting of real estate

The Finnish Tax Administration (FTA) issued an update on 27 October 2017 to its official guidance on the VAT treatment of the letting of real estate in Finland. In general, the letting of real estate is VAT exempt in Finland, although the lessor can opt for VAT, if certain conditions are met. The guidance has been updated, for example, by adding references to relevant court cases and examples, and by incorporating the changes introduced to the concept of real estate as of 1 January 2017. The updated guidance also contains clarifications to the VAT treatment of certain special cases such as co-offices and shop-in-shops.

France

Electronic invoicing for suppliers to public sector: Next step on 1 January 2018 for intermediate-size companies

By way of reminder, a decree dated 26 June 2014 introduced an electronic invoicing obligation for suppliers invoicing the State, local authorities, and their respective public institutions, and detailed the implementation calendar.

Following large groups (more than 5,000 employees) and public authorities, intermediate-size companies (250 to 5,000 employees) must now meet this requirement from 1 January 2018.

This electronic invoicing requirement will then be extended to small-and medium-size companies (10 to 250 employees) as from 1 January 2019, and to very small companies (fewer than 10 employees) as from 1 January 2020.

A computer solution designed by the tax authorities, *Chorus Portail Pro*, is offered to operators to make their transition to electronic invoicing easier.

Ireland

VAT exemption for providers of vocational training

As a result of the 2015 amendment to the VAT exemption for providers of education, vocational training, or retraining, an uncertainty had arisen with regards to application of such exemption to private bodies.

The Finance Bill 2017 provides for a number of technical amendments to the existing legislation which clarify the application of the VAT exemption to private bodies. There is still some uncertainty, as the Revenue Commissioners must introduce the qualifying conditions to be met by the private providers in order to qualify for the VAT exemption. At present, private providers must anticipate the nature of these conditions before they can gain certainty on the application of the exemption in each circumstance. In any event, it is expected that the change will allow for a wider application of the existing exemption to vocational training and retraining services.

The fact that the VAT exemption will be broadened is welcomed by many as it promises a greater competitive capacity for the private sector providers that had been placed at a considerable disadvantage following the 2015 change, especially when competing for business in the state and financial sectors.

The changes will apply with effect from the passing of the Finance Act 2017.

VAT compensation scheme for charities

Budget 2018 introduced a VAT Refund Scheme for charities, which provides for a refund of VAT on costs incurred in proportion to the ratio that non-public funding received bears to the total funding (i.e., public and non-public).

To qualify for the Scheme, charities must be registered with the Charities Regulator, have tax clearance, and provide a set of audited accounts for the year in which the claim is being submitted. Furthermore, the minimum refund claim is set at EUR 500 per annum, and any claims below this amount will not qualify.

Due to the information technology and administrative system restraints, the Scheme will only become operational from 2019, with a capped fund of EUR 5 million per annum made available for the calendar years 2019 to 2021. The refund cap and the Scheme itself will be subject to a review after the first three years.

It is planned that where the total claims in any given year would exceed the EUR 5 million cap, the refunds would be subject to a pro rata basis, for example, if the total value of claims by all charities in 2019 amounts to EUR 10 million, each charity would receive 50% of their claim. This means that claims made in 2019 will not be honoured until early 2020 at the earliest, when the full value of the 2018 year claims have been received and totalled as of the end of 2019, compared to the EUR 5m pot, and then awarded on a pro rata basis.

Further information on the above scheme can be found in the document issued by the Department of Finance, see [VAT Compensation Scheme for Charities](#).

VAT and payment services

On 6 November 2017, the Irish Revenue issued an eBrief on VAT and payment services which updates their Tax and Duty Manual, see [Revenue eBrief No. 100/17](#). In the light of the numerous cases decided by the Court of Justice of the European Union in recent years on the VAT exemption for payment processing (i.e., *Everything Everywhere*, *AXA UK*, *Bookit Ltd*, and *National Exhibition Centre Ltd*) the addition to the Manual sets out the Revenue's position on how the exemption applies to negotiating and dealing in payments and transfers.

Italy

VAT rates

By way of update to the item on future VAT increases in the [October 2017 edition](#) of this newsletter, the following rates are included in the draft of the Financial Bill for FY 2018. The changes have not yet been officially published in the Official Gazette of the Italian Republic and are therefore not yet entered into law. They are currently awaiting final approval by both the chambers of the Italian Parliament. This means that there will be no changes to the VAT rates on 1 January 2018.

The new VAT rates that are expected to be introduced are as follows:

- The 10% reduced VAT rate will be increased to 11.5% from 1 January 2019 and 13% from 1 January 2020.
- The 22% standard VAT rate will be increased to 24.2% from 1 January 2019, 24.9% from 1 January 2020, and 25% from 1 January 2021.

Amendments to Law Decree n° 148/2017, including communication of invoice data

In the context of conversion into law of Law Decree n° 148/2017, the Budget Committee of the Government approved a number of amendments, including simplifications for the communication of the data of the invoices issued and received. The conversion into law is still awaiting final approval.

In particular, for the FY 2018:

- The communication must be made on an half yearly basis;
- For invoices with an amount lower than EUR 300, booked in a single document summarizing all the transactions, only the latter document must be reported;
- The data to be mandatorily included in the communication will be reduced.

Although no specific clarifications have been released for the year 2017, it is very likely that these simplifications will also apply for the second quarter of 2017.

According to the text of the amendments approved, the tax authorities will issue an official document including the practical application of the amendments related to the communication.

In addition:

- At this stage, starting from the FY 2019, communication of invoice data will be abolished due to the introduction of mandatory e-invoicing (no clarifications have yet been released regarding the taxpayers for which mandatory e-invoicing will not apply, as the non-resident subjects);
- The penalty for transmission of incorrect data of invoices issued and received during the first semester of 2017 will not be applied, on the condition that the communication including the correct data is e-filed by the end of February 2018.

New draft rules regarding refund of VAT wrongly charged

An important legislative process is currently in progress for the enactment of a new rule to be introduced in the VAT law regulating the refund of VAT wrongly charged. The draft rule (refund of the undue VAT) would provide for the following:

- The taxable subject will file a request of refund of the undue VAT within two years from the date in which VAT was applied or, if following, from the date on which the refund condition arises;
- Where the wrong application of VAT is definitively assessed by the tax authorities, the refund request can be filed by the supplier within two years from the date on which the undue VAT is paid back to the customer;

The refund is excluded in case of fraud.

Excise duty reductions: guidelines issued

Based on Italian excise duty law, a 30% reduction applies to the standard excise duty rate for fuels for certain machinery used in harbors for moving goods in transshipment operations.

On 13 November 2017, the Customs Agency issued Circular Letter No. 12 providing operative guidelines to be met by operators in order to request and benefit from the reduction at hand.

Latvia

VAT changes to apply from 1 January 2018

Changes to VAT law and related regulations will enter into force as of 1 January 2018.

VAT law

The VAT registration threshold for companies registered in Latvia is reduced to EUR 40,000.

A domestic VAT reverse charge will apply to the following local supplies:

- Supplies of all types of construction services and construction products;
- Supplies of game consoles;
- Supplies of certain metal products and related services; and
- Supplies of certain household appliances and electrical household devices.

VAT regulations and guidelines

As the local reverse charge mechanism will apply to additional local supplies, the following codes have been added to the VAT return PVN1-I (input VAT on local acquisition) appendix indicating the nature of the transaction:

- 'R7' for metal products and related services;
- 'R8' for household appliances and electrical household devices;
- 'R9' for construction products.

With respect to the application of the domestic reverse charge to metal products, household appliances, and electrical household devices, the regulations provide a list of products and Combined Nomenclature codes to be considered as metal products, household appliances, and household devices.

The tax authorities have also published guidelines regarding the application of domestic reverse charge VAT to construction services and construction products as of 1 January 2018.

Netherlands

Additional VAT returns as of 1 January 2018 only digital

On 20 October 2017, the tax authorities announced that additional (or 'supplementary') VAT returns can only be filed digitally from 1 January 2018.

Filing an additional VAT return is possible when too much or too little VAT has been declared in the current year or in the past five years. After 1 January 2018, VAT supplementations can only be filed via the tax authorities' website or via a company's own special software.

If an adjustment amounts to EUR 1,000 or less, this can also be incorporated in the next VAT return.

No revision of VAT adjustment rules for 'expensive services' as of 1 January 2018

The Ministry of Finance has indicated that the proposal for the VAT deduction adjustment rules for services, specifically to extend the rules to apply to 'expensive services', will not come into force on 1 January 2018. (See the [June 2017 edition](#) of this newsletter for more information about the proposals.)

Currently, the revision period only applies to capital goods that qualify as movable or immovable property. This implies that the usage of the goods is followed for five years for movable property and ten years for immovable property. Changes in circumstances during these periods can lead to the situation that previously too much or too little VAT was deducted. In that case the initial VAT deduction needs to be corrected.

When the proposal is implemented, the revision period will also apply to 'expensive services'. These are services that are subject to depreciation by businesses based on the corporate or income tax rules.

It is not yet clear when the proposal, on which an internet consultation took place approximately six months ago, will come into force.

Russia

State Duma reviews draft laws amending VAT legislation

The following draft laws on amending VAT legislation were approved for further consideration of the Russian Federation Council:

- Draft law on tax-free system implementation;
- Draft law on implementation of the rules according to which exporters may voluntarily not use the 0% VAT rate and the 0% VAT rate option can be used with respect to re-export;
- Draft law introducing the following amendments:
 - Cancellation of VAT relief related to the supply of ferrous and non-ferrous scrap and waste metal;
 - Tax agents (buyers of goods) will become responsible for the accounting and payment of VAT with respect to supplies in the territory of the Russian Federation of raw animal skin, ferrous and non-ferrous scrap, and waste metal and compensating product, including secondary aluminum and aluminum alloy;
 - Amendments to separate VAT accounting rules, i.e., the 5% VAT barrier rule will be applied only with respect to expenses related to purchases of goods (work, services) that are used in both VATable and non-VATable activities; the 5% VAT barrier rule will not be applied with respect to expenses related to purchase of goods (work, services) that are used only for non-VATable activity;
 - Input VAT related to purchases of goods (work, services), in particular premises, equipment and intangible assets, property rights, and related to capital repair work and purchases of real property under subsidies and/or budget investments received from the Russian Federation budget, will not be subject to recovery.

Draft law on VAT exemption for operations related to supplies of intellectual property rights connected to national films creation

The draft law proposes to introduce VAT exemption with respect to operations related to granting licenses to use characters, musical work, and other protected rights and related intellectual property rights connected to the creation of cinema products.

Draft law requiring foreign e-stores to pay VAT in Russia

The draft law suggests treating foreign e-sellers as taxpayers, and e-stores and other possible intermediaries as tax agents required to withhold VAT on e-sales of goods to Russian consumers.

It is suggested that e-sellers or e-stores with a quarterly turnover of above RUB 2 million will have to register with the tax authorities for VAT purposes.

It is also suggested that non-compliant e-stores or seller websites might be blocked by *Roskomnadzor* (the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology and Mass Media) upon request of the Russian Federal Tax Service.

The document has not yet been officially published.

Ministry of Finance clarifies application of VAT with respect to goods transferred from parent organization to subdivision and imported to territory of another EEU Member State

The Ministry of Finance has clarified that the transfer of goods from a parent organization to its subdivision and imported from the territory of one Eurasian Economic Union Member State to the territory of another EEU Member State is not subject to VAT in accordance with the provisions of the Treaty on the Eurasian Economic Union dated 29 May 2014.

Introduction of import ban on certain live animals

Resolution of the Russian Government No. 1292 of 25 October 2017 introduces amendments to the list of products that are forbidden from import into Russia.

The list now also includes live swine (except pure-bred breeding animals); edible offal of bovine animals, pigs, sheep, horses and other farm animals (except goods for the production of pharmaceutical products); pigs' fat and poultry fat; cattle fat; fat of sheep and goats; lard stearin; lard oil; oleo stearin; oleo oil; and tallow oil.

Resolution No. 1292 came into effect on 4 November 2017.

South Africa

Continuance of anti-dumping duty on unframed glass mirrors originating in or imported from Indonesia

A 'sunset review' initiated by the International Trade Administration Commission (ITAC) in respect of anti-dumping duties on unframed glass mirrors, originating in or imported from Indonesia, has been concluded. A decision was made to maintain the protective antidumping duty after the investigation concluded that the expiry of the anti-dumping duty on unframed glass mirrors originating in or imported from Indonesia would likely lead to the continuation or recurrence of dumping and the recurrence of injury.

Creation of rebate provision for vintage and/or internationally collectable motor vehicles

The ITAC has implemented a rebate provision for vintage and/or internationally collectable motor vehicles classifiable under tariff heading 8703 after concluding that the vehicles would not disadvantage the local industry, as vehicles were

imported for historical, educational, and aesthetic purposes. A permit requirement will be used to ensure the provisions of the rebate are adhered to, and importers of the said vehicles would not be allowed to dispose of the vehicles within two years of the vehicles being entered for home consumption.

Switzerland

Abolition of strict VAT e-invoicing rules

In connection with the revision of the Swiss VAT law (see the [April 2017 edition](#) of this newsletter) Switzerland will abolish its strict regime on VAT e-invoicing which has very specific rules regarding advanced digital signatures. The recently published VAT ordinance to the revVAT-L refers in art. 122 revVAT-O in respect of electronic invoicing to standard accounting, whilst the legal basis for the current regime, art. 125 VAT-O (valid until 31 December 2017), has been removed in the revVAT-O.

From 1 January 2018, the standard accounting and archiving rules must be complied with (OR957-958f) to secure the usual proof or relevance of accounting documents that are the underlying document for VAT interpretation and declaration.

This now allows for increased participation by VAT payers in more modern interactions with suppliers and customers, and more will be possible in terms of e-invoicing/e-communication than has previously been the case. On the other hand, more attention will have to be paid to accounting processes, documentation, and archiving standards. VAT payers should consider:

- Analyzing their current status and working on a gap analysis towards sufficient accounting and archiving processes;
- Analyzing current processes and documentation, and establishing process documentation where this does not exist;
- Determining the special exemptions from accounting and archiving rules, for example, the archiving of real estate documents.

Summary of main VAT changes to take effect on 1 January 2018

To recap previous news, the following is a summary of the main VAT changes that will take effect on 1 January 2018:

- VAT registration will be mandatory with the first taxable supply in Switzerland/Principality of Lichtenstein unless global turnover is below CHF 100,000.
- The reduced VAT rate of 2.5% will apply to e-magazines, e-newspaper and e-books.

- The VAT rates will decrease to 7.7% (standard rate) and 3.7% (special rate for hotel accommodation). The 2.5% reduced rate remains the same.

Application date for certain VAT measures postponed until 1 January 2019

The application date of the following VAT measures has been postponed to 1 January 2019:

- The imposition of a tax liability on the import of low value goods to Switzerland/Principality of Lichtenstein where the annual value of such imports exceeds CHF 100,000.
- The broadcasting charge based on annual global turnover according to VAT returns. Further, this legal provision may be abolished before entering into force, if voters decide to abolish the broadcasting charge entirely (the vote will take place on 4 March 2018).

Ukraine

Rules introduced for installment payment of VAT on certain imports

From 14 October 2017, taxpayers can pay VAT by installments when importing woodworking machinery and medical equipment for free circulation in Ukraine. The appropriate Procedure was approved by Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine (CMU) No. 775 dated 4 October 2017.

The Procedure provides for installment payments of VAT on the importation of:

- Woodworking machinery (commodity heading 8465 according to the Ukrainian Harmonized System (UHS));
- Wood dryers (commodity subheading 84 19 32 00 00 according to the UHS);
- Wood particle and fiberboard press machines (commodity subheading 8479 30 according to the UHS);
- Equipment for the manufacture of medical products (commodity subheadings 8421 39 20 00, 8422 30 00 99, 8422 90 90 00, 8428 20 20 00, 8428 20 80 00, 8477 10 00 00, 8477 20 00 00, 8477 30 00 00, 8477 40 00 00, 8477 59 10 90, 8477 90 80 00, 8480 71 00 90 according to the UHS).

The decision on whether to allow a taxpayer to pay VAT by installments is made upon a written application filed by the taxpayer or its authorized representative. In addition to the standard set of documents, the application for customs clearance must be supported by the following documents:

- A business project that specifies the technological process and includes the cost analysis and the expected deliverables of the company's activities;

- Conclusions of the state authorities and expert institutions, national standards and corporate standards of the company, technical specifications, technical documentation, and documents confirming the availability of production capacities, premises, as well as the purpose of importing the installment subject.

The customs authorities have 10 days from the date of the application submission to make their decision on permitting the taxpayer to pay VAT in installments.

If the tax liabilities to be paid in installments amount to or exceed UAH 1 million, the customs authorities have an additional 15 working days to obtain approval of their decision from the State Fiscal Service of Ukraine.

If paid by installments, VAT is payable within 36 calendar months. Installment VAT liabilities are to be paid in equal parts as from the month following the month in which the installment payment decision was taken, and no interest or penalty will be charged.

New procedure for allocating import quotas for ozone depleting substances

From 1 October 2017, the national quota for imports of ozone depleting substances fixed for Ukraine by the Montreal Protocol will be allocated through electronic auctions. The appropriate Procedure was approved by Resolution of the CMU No. 756 dated 4 October 2017.

Applicants for the quota are required to submit the following documents to the Ministry of Ecology and Natural Resources of Ukraine:

- Statement of intent to participate in the electronic auction (in optional form);
- Applicant's contact details;
- Copy of the registration document;
- Information on the applicant's ownership structure, including the applicant's ultimate beneficial owner (for legal entities);
- Information about ozone depleting substances to be imported (name, chemical composition, state of matter, volume, and the intended use);
- A response regarding the use of ozone depleting substances for business entities that have been importing the ozone depleting substances over the past five years.

The decision on the applicant's admission to the electronic auction should be taken at least five days prior to the announced date of the auction. After the applicant receives the admission decision allowing it to participate in the electronic auction, it

must register on the website of the electronic auction organizer and submit, for each lot separately, an application for participation in the auction through this website, and pay a guarantee fee.

The electronic quota auction is held based on open competition in accordance with the rules approved by the electronic auction organizer. No minimum price is established for shares in the annual national quota (auction lots). The final price of auction lots is fixed in the electronic trade system based on the quotas offered by bidders.

The winning bidder is the participant whose quota is the highest at the close of electronic trading. Based on the auction results, the Ministry of Ecology and Natural Resources of Ukraine will conclude an agreement with the winning bidder on sale of the share of the annual national quota for ozone depleting substances import.

United Kingdom

Autumn Budget 2017

Autumn Budget 2017, delivered on 22 November 2017, included a number of indirect tax measures, including the below. For comprehensive coverage of the announcements relevant to tax, see [Autumn Budget 2017](#).

Online marketplaces: joint and several liability

The Government has announced plans to hold online marketplaces jointly and severally liable for:

- Any future VAT that a UK business selling goods via the online marketplace fails to account for after the tax authorities (HMRC) have issued a notice to the online marketplace; and
- Any VAT that a non-UK business selling goods via the online marketplace fails to account for, where the business was not registered for VAT in the UK and that online marketplace knew or should have known that that business should be registered for VAT in the UK.

Legislation in Finance Bill 2017-18 will also require online marketplaces to ensure that VAT numbers displayed for third party sellers on their websites are valid. They will be required to display a valid VAT number when they are provided with one by a third party seller operating on their platform. These requirements will be supported by a regulatory penalty. The changes will have effect on and after Royal Assent of Finance Bill 2017-18.

No change in VAT registration and deregistration thresholds before 1 April 2020

The current VAT registration and deregistration turnover thresholds (GBP 85,000 and GBP 83,000 respectively) are to be maintained until at least 31 March 2020. The recent Office of Tax Simplification report published on 7 November 2017, see below, recognized the distortions that the current threshold causes and recommended that the Government “should examine the current approach to the level and design of the VAT registration threshold, with a view to seeking out a future direction of travel”. The Government intends to act on this recommendation by consulting on the design of the threshold.

VAT and vouchers: consultation and changes from 1 January 2019

The Government plans to legislate in Finance Bill 2018-19 to implement certain changes in the VAT treatment of vouchers with effect from 1 January 2019. According to the announcement, these changes will simplify the VAT treatment of vouchers, including the point at which they will become subject to VAT, and in some cases their value for taxation. A consultation paper about the proposal will be published on 1 December 2017.

Excise duty:

- Fuel duty rates frozen for 2018/9;
- Alcohol duty rates frozen for 2018/9 but a new duty band for high strength cider is to be introduced from 1 February 2019;
- Tobacco products duty will increase by 2% over inflation (and the duty on hand rolling tobacco is to increase by 3% over inflation). The tobacco minimum excise tax on cigarettes is set at £280.15/1000 cigarettes;
- Vehicle excise duty rates for cars, vans and motorcycles will increase by the rate of inflation, from 1 April 2018. In addition, new diesel cars registered on or after 1 April 2018 will be subject to a supplementary charge, so that the first year rate of duty will be one band higher than it otherwise would have been.

Court of Justice of the European Union rules that bridge is not a sport for purposes of VAT exemption

In *English Bridge Union*, the CJEU has ruled that ‘sport’ (applying the ordinary meaning of the word) involves a physical element, and therefore does not include card games like contract bridge. The fact that bridge might, by challenging players’ logic, memory and lateral thinking, be good for mental health was not relevant – “activities of pure rest and relaxation” were also beneficial in that sense. Equally, the fact that bridge is a competitive game was not important.

Therefore, fees charged by the English Bridge Union were subject to VAT.

Countries with a significant tradition in particular games might consider whether they qualified for the cultural exemption; but if they involve negligible physical effort they are not sports. The judgment does not comment on the fact that chess is recognized as a sport in various countries, as well as by the International Olympic Committee.

Supreme Court holds that no compound interest on VAT claims

The Supreme Court has rejected Littlewoods's claim for compound interest (of GBP 1.25 billion) on VAT repayments of GBP 205 million for 1973-2004. The Court held that Littlewoods' claim for restitution was, under UK legislation, prevented by the provisions for statutory interest in section 78 VAT Act 1994 (which Parliament had intended to be the only route for obtaining interest). The Court further determined that there was no right in EU law to compound interest.

The Court of Justice of the European Court's judgment in *Littlewoods* had endorsed a general entitlement to interest, but left it to Member States to determine whether it should be paid on a simple or compound basis (provided that it was an 'adequate indemnity'). In the view of the Supreme Court, the CJEU had indicated that simple interest (of GBP 268 million) was reasonable redress, and it noted that various other Member States award simple interest.

Therefore, the Supreme Court felt that payment of simple interest in this case did not deprive Littlewoods of an adequate indemnity.

The judgment means that claims for compound interest cannot be pursued through a High Court claim. It is possible that other taxpayers with Tribunal appeals may seek a further reference to the CJEU, but the Supreme Court's assertion that no further reference is needed makes it highly unlikely that such an approach would succeed.

Office of Tax Simplification VAT review

The Office of Tax Simplification (OTS) has published [VAT: routes to simplification](#), which includes 23 recommendations on how to simplify VAT.

Much of the report focuses on the impact of the UK's high VAT registration threshold, and the potential complexity of administering VAT for small traders. However, the report also considers matters that are of interest to larger businesses. Amongst other things, it considers how to improve HMRC guidance, dispute resolution, partial exemption negotiations, option to tax administration, and the capital goods scheme. It also proposes a wide-ranging review of the different VAT rates that currently apply in the UK as a medium-to long-term project.

Eurasian Economic Union

Introduction of anti-dumping duty on hot-rolled steel angles from Ukraine

Decision of the Board of Eurasian Economic Commission No. 133 of 3 October 2017 introduces from 3 November 2017 anti-dumping duty on hot-rolled steel angles originating from Ukraine classified by customs classification codes 7216 21 000 0, 7216 40 100 0, 7216 50 100 0, 7216 50 990 0, 7228 70 100 0 under the rate of 37.89% from customs value.

Anti-dumping duty is introduced for 4 years and 8 months.

Decision No. 133 came into effect on 3 November 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