



**Diciembre 2016**  
Boletín de IVA

Deloitte Legal  
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos  
Especiales

# Índice de contenido

## I. Normativa

1. Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de noviembre de 2016. Asunto C-432/15 (Baštová).

## III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4253-16, de 4 de octubre de 2016.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4320-16, de 6 de octubre de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4321-16, de 6 de octubre de 2016.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4471-16, de 3 de octubre de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4491-16, de 18 de octubre de 2016.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4575-16, de 25 de octubre de 2016.
7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4578-16, de 25 de octubre de 2016.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4588-16, de 26 de octubre de 2016.
9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4622-16, de 31 de octubre de 2016.
10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4623-16, de 31 de octubre de 2016.

## **IV. Country summaries**

### **Americas**

#### **United States**

The Ohio Supreme Court has affirmed the CAT economic presence nexus standard.

### **Asia Pacific**

#### **India**

Revised model GST (CGST, SGST, and IGST) laws and the draft GST compensation law were released in November 2016.

Provisions relating to cross-border OIDAR services have been amended.

The benefit of deferred payment of import duty has been extended to importers certified under AEO.

The levy of entry tax by States has been upheld as constitutional.

#### **Indonesia**

A regulation has been published regarding the voluntary declaration of customs value for import duty calculation.

U.S. anti-dumping policy may disadvantage Indonesian exporters.

### **EMEA**

#### **European Union**

The European Commission has proposed changes to the VAT rules for e-commerce.

#### **Finland**

There are significant changes from 1 January 2017 for taxpayers who file and pay VAT and other indirect taxes, including in relation to electronic filing, the amendment of VAT returns, late filing penalties, tax periods, and appeal procedures.

#### **Ghana**

There are new rules in respect of VAT and supplies of electronic services.

#### **Italy**

The tax authorities have issued a ruling regarding the implementation of the *Skandia* principles.

Clarifications have been provided regarding the payment of VAT refunds to third party agents.

There has been clarification by the Customs and Monopoly Agency regarding the presentation of goods under the UCC.

There is an update on excise duties.

### **Malta**

Changes made to the VAT law have significantly expanded the VAT exemption for investment management scheme services.

### **Portugal**

The State Budget law for 2017 has been approved by Parliament, including a number of indirect tax changes.

There have been changes announced to the SAF-T tables.

### **Russia**

There are amendments to the Russian Tax Code aimed at implementation of the General Guidelines of the Russian Tax Policy for 2017-2019.

Russia is to introduce tax free shopping for foreigners.

Regulations have been eased on advertising content in printed periodicals for the purposes of the 10% VAT rate.

Interregional Tax Inspectorate No. 7 is to control the assessment of VAT on foreign e-services sellers.

The National E-Commerce Association has called for sales tax instead of VAT for foreign e-retailers.

There has been an amendment to the criteria for industrial products for the purposes of attribution to goods without analogues manufactured in Russia.

There will be an increase in excise rates for certain excisable goods.

### **Spain**

A new Anticipated Electronic VAT Reporting System (SII – *Suministro Inmediato de Información*) will enter into force on 1 July 2017.

### **Ukraine**

Vehicle certification procedures have been simplified.

## **United Kingdom**

The tax authorities have issued a consultation on VAT grouping.

## **Eurasian Economic Union**

The Board of the Eurasian Economic Commission has made a recommendation on the inclusion of license and other similar payments for the use of intellectual property objects in the customs value of goods imported into Eurasian Economic Union.

There are revised technical regulations on the safety of packaging and new rules for the labelling of medicine products and veterinary pharmaceutical products.

## I. Normativa

1. **Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Esta Orden en lo relativo al IVA, para el año 2017, mantiene el mismo contenido, en cuanto al importe de los módulos y las instrucciones para su aplicación, que el previsto en la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

## II. Jurisprudencia

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de noviembre de 2016. Asunto C-432/15, Pavlína Baštová.**

*Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Concepto de “prestaciones de servicios a título oneroso” — Puesta a disposición de un caballo por parte de un sujeto pasivo a favor de un organizador de carreras hípcas — Valoración de la contraprestación — Derecho a deducir gastos vinculados a la preparación para las carreras de los caballos del sujeto pasivo — Gastos generales vinculados al conjunto de la actividad económica — Anexo III, número 14 — Tipo reducido del IVA aplicable al derecho de utilización de instalaciones deportivas — Aplicabilidad a la explotación de una instalación hípcica para caballos de carreras — Operación conformada por una única prestación o por varias prestaciones independientes.*

La Sra. Baštová lleva a cabo una actividad económica de explotación de una instalación hípcica, en la que cría y entrena a sus propios caballos y a los de terceros, para competir en carreras, por la cual se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IVA. Además de los caballos de carreras, la Sra. Baštová albergaba en su instalación hípcica dos caballos para actividades de agroturismo y entrenamiento de caballos jóvenes, así como potros y yeguas de cría de los que esperaba obtener, en el futuro, ingresos derivados de su participación en carreras o de su venta.

En el marco de su actividad, la Sra. Baštová obtiene dos tipos de ingresos: (i) el primero consiste en los premios obtenidos por la clasificación de sus propios caballos al llegar a la meta de las carreras y en los porcentajes de los premios obtenidos como entrenadora por la clasificación de caballos de terceros al llegar a la meta de las carreras,

(ii) el segundo tipo de ingresos procede de la explotación de una instalación hípica para caballos de carreras y consiste en los pagos realizados por propietarios de caballos tanto por el entrenamiento de éstos para participar en carreras como por los gastos de alojamiento y alimentación.

En la declaración del IVA, la Sra. Bařtová se dedujo íntegramente el IVA soportado por las prestaciones y gastos ocasionados por la manutención y trámites requeridos para la competición, tanto de sus caballos como de los de terceros. Además, declaró un IVA repercutido a un tipo reducido del 10% por el servicio de «explotación de instalación hípicas para caballos de carreras» prestado a las terceras personas propietarias de caballos.

A este respecto, la Administración tributaria checa no reconoció el derecho de deducción íntegra del IVA al que se acogió la Sra. Bařtová por entender que ésta había utilizado una parte de las operaciones sujetas al impuesto soportado con vistas a la participación de los caballos en las carreras, lo cual, según el órgano de la administración tributaria de Ostrov, no constituye una operación sujeta a impuesto que dé lugar a deducción. Asimismo, este órgano no aprobó que el servicio de «explotación de instalación hípicas para caballos de carreras» quedara gravado con el tipo reducido del IVA.

De acuerdo con estos antecedentes, y ante las distintas cuestiones planteadas, alcanza el TJUE las siguientes conclusiones:

- No constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso la puesta a disposición de un caballo por parte de su propietario, sujeto al IVA, a favor del organizador de una carrera hípica para que participe en la misma, en el supuesto de que esa puesta a disposición no dé lugar al (i) pago de una cantidad derivada del hecho de que la participación del caballo da un mayor caché a la carrera o de (ii) otra remuneración directa, y (iii) cuando sólo los propietarios de los caballos que obtengan una determinada clasificación al llegar a la meta obtienen un premio, aunque éste haya quedado determinado a priori.
- Por el contrario, tal puesta a disposición de un caballo constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el supuesto de que dé lugar al pago, por parte del organizador, de una remuneración con independencia de la clasificación que el caballo en cuestión logre en la carrera.

- Existe el derecho a deducir el IVA soportado en el contexto de las operaciones relativas a la preparación para las carreras hípicas o a la participación en las mismas de los caballos pertenecientes al sujeto pasivo, quien cría y entrena tanto sus propios caballos de carrera como los de terceras personas siempre que los gastos derivados de cada una de las operaciones en cuestión tengan una relación directa e inmediata con esta actividad en su conjunto. Ese podría ser el caso si los gastos en que se ha incurrido guardan relación con los caballos de carrera efectivamente destinados a la venta, o si su participación en carreras hípicas constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promocionar la actividad económica, lo cual debe ser comprobado por el órgano jurisdiccional remitente.
- En el supuesto de que exista ese derecho a deducir, el premio que pueda eventualmente ganar el sujeto pasivo por la clasificación de uno de sus caballos al llegar a la meta de una carrera hípica no debe incluirse en la base imponible del IVA.
- Una prestación de servicios compleja única, compuesta por varios elementos relacionados, en particular, con el entrenamiento de los caballos, la utilización de instalaciones deportivas, el alojamiento de caballos en cuadras, la alimentación y otros cuidados dispensados a los caballos, no puede quedar sujeta a un tipo reducido del IVA en caso de que la utilización de instalaciones deportivas en el sentido del número 14 del anexo III de la Directiva del IVA y el entrenamiento de los caballos constituyan dos elementos equivalentes de esta prestación compleja, o en caso de que el entrenamiento de los caballos constituya el elemento principal de dicha prestación, extremos que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.

En este sentido, la aplicación del tipo reducido al derecho a utilizar instalaciones deportivas tiene como fin promover estas actividades y su acceso a las mismas. Por tanto, el mencionado apartado del anexo III puede resultar aplicable cuando se utilicen las instalaciones para la práctica de deportes ecuestres, pero no cuando se destinan a la presencia pasiva de los caballos, a su alimentación o a los cuidados que se les dispensa, o de espacios de descanso o almacenaje.



### III. Doctrina Administrativa

#### 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4253-16, de 4 de octubre de 2016.

*Base imponible – Créditos incobrables – Concurso de acreedores*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de proceder a la modificación de la base imponible en el siguiente supuesto de hecho:

*El consultante, ante la imposibilidad del cobro de una factura, interpuso una demanda para instar un proceso de concurso de acreedores contra la sociedad insolvente. El crédito del que es titular el consultante ha sido calificado como crédito contra la masa y en el mismo acto ha concluido, por el escaso importe de la masa activa del concursado, insuficiente para cubrir los créditos reclamados.*

En primer lugar la DGT señala que, de acuerdo con la doctrina mantenida por dicho Centro Directivo, en la medida en que el crédito del consultante ha sido calificado en el procedimiento concursal como crédito contra la masa, debe entenderse que el devengo de dicha prestación de servicios ha tenido lugar con posterioridad al auto de declaración de concurso del cliente del consultante por lo que éste podrá modificar la base imponible, en su caso, no en virtud del apartado Tres del artículo 80 de la Ley del IVA sino en virtud del apartado Cuatro del mismo artículo.

Por otro lado, de acuerdo con el reciente informe de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, emitido a solicitud de la DGT con fecha 7 de abril de 2016, una vez declarado el concurso, no es posible iniciar ninguna acción con trascendencia patrimonial para el concursado si no se hace precisamente dentro del marco del concurso.

En este sentido, cuando un sujeto pasivo sea titular de un crédito contra la masa y comunique el mismo a la administración concursal, tal y como, sucede en el supuesto planteado, debe entenderse cumplido el requisito de la reclamación judicial del crédito para la modificación de la base imponible correspondiente a los créditos incobrables a los efectos de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4320-16, de 6 de octubre de 2016.**

*REGE - Efectos de una operación de canje de valores.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre los posibles efectos de una operación de canje de valores en un REGE, bajo el siguiente supuesto de hecho:

*La sociedad consultante que esa entidad dominante de un grupo de entidades en el territorio de aplicación del Impuesto, tiene previsto crear una filial en Reino Unido a la que, en una operación de canje de valores, le aportaría el 100% de sus participaciones en las filiales del grupo.*

La DGT, tras desgranar los requisitos establecidos en el artículo 163.quinquies de la Ley del IVA, así como las exigencias de los tres órdenes de vinculación recogidos en la normativa (económica, financiera y de organización), determina que la definición del vínculo financiero no hace referencia a que la participación se ostente de forma directa.

En este sentido, determina ese Centro Directivo que el vínculo financiero se cumplirá también cuando el porcentaje de participación se alcance de forma indirecta a través de participaciones en sociedades intermedias, incluso cuando alguna de esas sociedades no se encuentre establecida en el TIVA-ES. Pese a que aquellas entidades no establecidas en dicho territorio no pudieran formar parte del grupo de entidades que aplican el régimen especial.

Por consiguiente, a tenor del escrito de la consulta, resulta que la entidad dominante continuará cumpliendo el vínculo financiero debida cuenta de que mantendrá, aunque de forma indirecta, un porcentaje superior al 50 por ciento en el capital, o derechos de voto, de las entidades dependientes.

En definitiva, concluye la DGT que la entidad dominante y sus dependientes en el TIVA-ES podrán continuar aplicando el REGE siempre que se cumplan el resto de requisitos recogidos en la normativa.

## **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4321-16, de 6 de octubre de 2016.**

*Comisiones por retirada de efectivo – Exención.*

En esta contestación, la DGT ha examinado la posibilidad de aplicar alguna de las exenciones financieras recogidas en el artículo 20.uno.18º de la Ley del IVA a las siguientes operaciones:

La entidad consultante ha llegado a un acuerdo con determinados establecimientos comerciales en virtud del cual prestarán servicios de disposición de efectivo. Este servicio deberá ir acompañado de forma obligatoria por una compra en el establecimiento en el que se pretenda efectuar la retirada de efectivo.

En primer lugar, la DGT, tras replicar el artículo 20, apartado uno, nº 18, letra h) de la Ley del IVA, establece que los servicios prestados por los establecimientos comerciales referentes a la retirada de efectivo son servicios de naturaleza financiera que deben quedar sujetos y exentos del Impuesto

Respecto de la comisión cobrada por la consultante a cada establecimiento por el uso de una aplicación informática que permite realizar los pagos, la DGT determina que, a este servicio, no le resulta de aplicación ninguna de las exenciones recogidas en el citado artículo, dado que la comisión que se cobra supone la contraprestación por el uso de una actividad informática, operación que conforme al artículo 11 de la Ley del IVA estará sujeta y no exenta.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4471-16, de 3 de octubre de 2016.**

*Exención del IVA – Depósito franco.*

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

*La consultante es una sociedad mercantil que comercializa productos informáticos que efectúa la entrega de una partida de impresoras a un adquirente establecido en el territorio de aplicación del impuesto. La mercancía es introducida en un depósito franco en donde la adquirente realizará determinadas operaciones de consolidación para posteriormente expedirlas a Sudamérica.*

Comienza la DGT el análisis del supuesto de hecho objeto de consulta mediante la alusión al artículo 23 de la Ley del IVA y el artículo 11 del Reglamento del IVA, donde se establecen los supuestos de exención para entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca o depósito franco.

En particular, señala la DGT que, en relación con la entrega de impresoras efectuada por la consultante, dicha operación estará exenta del Impuesto en la medida en que éstas sean introducidas en un depósito franco en las condiciones y requisitos previstos en la legislación

aduanera. En este sentido, el transporte de las mercancías al depósito franco debe efectuarse por la consultante, el adquirente o un tercero por cuenta de cualquiera de los anteriores.

En relación con lo anterior, ese Centro Directivo establece que la correcta aplicación de la exención se justificará mediante declaración suscrita por el adquirente y entregada a la consultante en la que el primero manifieste la correcta inclusión de la mercancía en el depósito franco,

Por otro lado, la DGT indica que, tal y como dispone el artículo 87 de la Ley del IVA, habrá responsabilidad solidaria por los destinatarios que, mediante acción u omisión culpable o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto, alcanzando dicha responsabilidad a las sanciones que pudieran proceder.

Por último, respecto del destino final dado a las impresoras por parte del adquirente, señala dicho Centro Directivo que ni en la Ley del IVA ni en el Reglamento del IVA condicionan la aplicación de la exención prevista en el artículo 23 de la Ley del IVA, con ocasión de la introducción de bienes en un depósito fiscal, a la ultimación de las operaciones subsiguientes de exportación efectuadas por el adquirente de las impresoras, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 19.5º de la Ley del IVA respecto de las operaciones asimiladas a importaciones de bienes.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4491-16, de 18 de octubre de 2016.**

*Tratamiento a efectos del IVA de los servicios de apertura y gestión de siniestros con personal propio.*

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

*La entidad consultante presta a una compañía de seguros servicios de apertura y gestión de siniestros con personal propio.*

La entidad consultante se cuestiona acerca del tratamiento de la operación a efectos del IVA.

La DGT comienza su contestación remitiéndose a la sentencia Andersen dictada en el asunto c-472/03 que desarrolla el artículo 135.1 letra a) de la Directiva 2006/112/CE, a su vez implementado en la Ley 37/1992 del IVA en el artículo 20.Uno.16º, ambos referidos a la exención del IVA en materia de operaciones de seguro y reaseguro, incluyendo los servicios de mediación.

De la citada sentencia puede extraerse que en la delimitación de lo que deban considerarse servicios exentos es necesario excluir el puro "back office", es decir, la prestación de servicios de apoyo que, por si mismos, no constituyen prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por un corredor o un agente de seguros sino a subcontrataciones de tareas que estos últimos no desean llevar cabo.

El criterio anterior debe hacerse extensivo a las funciones desempeñadas por los "auxiliares de mediadores de seguros".

Teniendo en cuenta lo anterior, concluye la DGT que del escrito de consulta parece deducirse que las funciones encomendadas a la consultante de apertura y gestión de siniestros tienen una naturaleza administrativa ya que las mismas se limitan a labores de gestión. Además, añade el Centro Directivo, algunos aspectos esenciales en la labor de los agentes de seguros como la búsqueda activa de clientes no concurren en el presente caso.

Por todo ello, se puede concluir que los servicios de apertura y gestión de siniestros estarán sujetos y no exentos del IVA.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4575-16 de 25 de octubre de 2016.**

*Devolución de cuotas no compensadas.*

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

*Los consultantes quedaron incorporados a una Junta de Compensación constituida en 2006, soportando las correspondientes derramas desde dicho año y manifestando su intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial.*

*En 2007, 2008 y 2009 soportan cuotas que están pendientes de compensar en 2015.*

Comienza la DGT en lo que aquí respecta señalando que el ejercicio del derecho a la deducción y a la devolución del Impuesto soportado deberá realizarse de conformidad con las previsiones establecidas en los artículos 92 a 119 de la Ley del IVA.

Así, hace referencia en primer lugar al apartado 1 del artículo 98 de la misma, donde se establece que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos estipulados en los apartados siguientes regulados en el mismo.

Por su parte, el artículo 100 de la citada Ley establece que *"el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley. El ejercicio del derecho a la deducción está condicionado a la correcta contabilización de las cuotas en los libros registros correspondientes así como a su consignación en la declaración-liquidación del Impuesto que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otro posterior, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde el devengo tal y como establece el artículo 99."*

En relación con lo anterior, alude la DGT al criterio mantenido por el TEAC sobre la interpretación de estos preceptos en, entre otras, en las resoluciones RG1841/2009 y RG2055/2009, ambas de 22 de febrero de 2011, corrigiendo así el criterio puesto de manifiesto en la resolución RG03582/2007 de 6 de octubre de 2009. En este sentido, en el fundamento de derecho segundo de su resolución RG1443/2013, de 22 de septiembre de 2015, manifiesta que la cuestión principal consiste en distinguir entre el derecho a deducir las cuotas soportadas del IVA y el modo de ejercitarlo, o, en otros términos, el derecho a recuperar el saldo originado a favor del sujeto pasivo al haber excedido, en período anteriores a aquél al que se refiere la declaración, el importe de las cuotas devengadas respecto de las deducidas en dichos períodos.

Sin embargo, y tal y como matiza el TS en su sentencia de fecha 4/7/2007 (RC nº 96/2002), la cuestión se centraría en determinar qué ocurriría si transcurren cuatro años desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar, y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución. En particular, en estos casos se hace necesario plantearse si el sujeto pasivo perdería el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas.

Pues bien, es criterio del TS que habrá que acudir a la Sexta Directiva, que en relación con lo anterior establece como principio esencial del IVA el de la neutralidad, garantizándose este a su juicio en que cuando la cuantía de las cuotas devengadas durante un periodo impositivo, los Estados Miembros podrán trasladar el excedente al ejercicio siguiente o bien proceder a la devolución.

Es decir, la norma señalada dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cuatro años el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en períodos anteriores y no solicitar la devolución en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter

alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación.

Así pues, reitera el TS que en la declaración en que se cumplen cuatro años cuando ya no es posible optar por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución.

Es decir, es criterio del citado Tribunal que, caducado el derecho a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio.

En conclusión, puede mantenerse que es criterio del TEAC y del TS que existe por parte del contribuyente un derecho sobre la devolución de las cuotas de IVA que no hubiera podido compensarse como consecuencia del transcurso de los cuatro años y que, por lo tanto, no se produce la caducidad de ese derecho, ya que de alguna manera se originaría un enriquecimiento injusto para la Administración.

Así, y una vez ejercitado el derecho a deducir de las cuotas soportadas por el consultante en la declaración-liquidación oportuna, cuando la cuantía de las deducciones procedentes superen el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se originó dicho exceso.

Por su parte, una vez transcurridos cuatro años sin que se haya podido compensar el exceso y sin que se haya solicitado la devolución, el consultante podrá solicitar la devolución durante el plazo señalado por la LGT para la prescripción de este derecho.

En particular respecto al escrito de consulta, concluye la DGT que de los datos aportados parece deducirse que la consultante ejercitó su derecho a deducción mediante consignación de las cuotas soportadas del Impuesto en la oportuna declaración-liquidación del último periodo de los ejercicios 2007 y 2008, ejercitando el derecho a la compensación del saldo a su favor generado al no solicitar su devolución, por lo que transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se originó dicho exceso, el consultante podrá solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción de 4 años recogido en la LGT.

**7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4578-16, de 25 de Octubre de 2016.**

*Transmisión de una parcela, exención del artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del IVA.*

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

*La persona física consultante va a adquirir una parcela calificada como suelo urbano no consolidado sobre la que existe una edificación paralizada desde hace más de 10 años por construirse sin licencia municipal. La transmitente es una entidad bancaria que se adjudicó la parcela en un procedimiento de ejecución hipotecaria.*

En primer lugar, la DGT determina en virtud del artículo 4 de la Ley de IVA que la operación objeto de consulta se trata de una entrega de bienes sujeta al Impuesto, entre otras razones, si se realiza en el curso de una actividad empresarial o profesional. Ante esto, el artículo 5 de la Ley del IVA, señala que, este caso se trata de una actividad empresarial o profesional. Por tanto, establece que el propietario del inmueble, una entidad financiera, es empresario o profesional a efectos del IVA, por lo que la transmisión del mismo estará sujeta a dicho Impuesto.

En segundo lugar, estudia si puede resultar aplicable la exención del artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del IVA, relativa a las entregas de terrenos rústicos que no tengan la condición de edificables, incluidas, entre otros, las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos. Se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana además de los autorizados por licencia administrativa. Esta exención no se extiende a las entregas de terrenos, aunque no tengan la condición de edificables que, (i) estén urbanizados o en curso de urbanización (salvo parques y jardines) o, (ii) los terrenos en los que se hallen edificaciones en curso de construcción.

Por otro lado, la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del IVA:

- a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, por lo que la entrega será considerada de suelo rural.



b) Una vez que se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, por lo que serán terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

c) Cuando los terrenos son ya solares o terrenos edificables.

Para el primer caso, cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del IVA ya que tiene naturaleza rústica y se enclavan en el artículo 20.Uno.20 de la Ley del IVA, ya que son terrenos no urbanizables o susceptibles de serlo, pero no se ha iniciado dicha actuación. Por tanto, resulta fundamental determinar el momento en el que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística del terreno.

Ante esto, el Tribunal Supremo en sentencias de 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, ha establecido un criterio material, por el que se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel en el que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, bien para viviendas u otras edificaciones.

Por lo que, cuando la transmisión del terreno se produce concluida la dotación de infraestructuras, no hay duda sobre su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad. Ante esto, la DGT señala que, si la transmisión se realiza sin haber satisfecho el transmitente costes dirigidos a la transformación material del terreno, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al IVA, no estará exenta del citado tributo.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que se deba considerar terreno urbanizado a aquél sobre el que en su día se llevaron a cabo labores de urbanización en el sentido anteriormente apuntado si bien, como consecuencia de la modificación del planeamiento u otras circunstancias urbanísticas, deben ser de objeto de nueva urbanización.

En tal caso, la entrega del mencionado terreno, de realizarse por un empresario o profesional, estará sujeta y no exenta del IVA en todo caso.

Ante todo esto y a modo de conclusión, deben distinguirse los siguientes supuestos:

- Si el terreno sobre el que se asienta la construcción paralizada se encuentra en el supuesto a) de esta contestación (estando, por tanto, ante un terreno rústico o no edificable en los términos de la Ley del Impuesto), se aplicará la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley de IVA, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad ITP-AJD.
- Si, por el contrario, el terreno sobre el que se asienta la construcción paralizada se encuentra en cualquiera de los supuestos b) o c) (tratándose de solares, terrenos con licencia administrativa para edificar o terrenos en curso de urbanización o urbanizados), su entrega estará sujeta y no exenta del IVA.

#### **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4588-16, de 26 de octubre de 2016.**

*Cofres regalo – Bonos polivalentes – Sujeción al IVA – Servicios de intermediación y comercialización.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la tributación en el IVA de la actividad de comercialización de las "cajas de experiencias" o cofres regalo realizada por la consultante a raíz del siguiente supuesto de hecho:

*La entidad consultante efectúa la distribución y venta de un producto denominado "cajas de experiencias", en virtud del cual el adquirente o, en caso de posterior transmisión, el poseedor final del mismo, podrá acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen (hostelería, restauración, ocio, etc.) en diversos centros asociados ubicados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del Impuesto.*

*La "caja de experiencias" incluye algún objeto de escaso valor (por ejemplo, una pulsera) junto con una guía o manual de prestaciones de servicios y un vale, no nominativo, por cuyo importe, impuestos indirectos incluidos, puede el tenedor disfrutar de un solo servicio o bien de varios de ellos. En ambos casos, el servicio puede tener lugar en el territorio de aplicación del Impuesto o bien fuera de él.*

*El adquirente del vale reservará directamente el servicio elegido en el centro asociado, el cual le prestará el servicio a cambio de la entrega del correspondiente vale, dentro de su disponibilidad.*

*La venta de las cajas de experiencias se puede realizar, bien directamente por la consultante o bien a través de distribuidores.*

En primer lugar, la DGT pone de manifiesto que el producto comercializado por la consultante se podría calificar de bono multiuso, o polivalente, que permite el acceso a unos servicios que no están identificados por su naturaleza y que son prestados por distintos empresarios o profesionales.

Posteriormente, analiza cómo se ha venido entendiendo la tributación a los efectos del IVA de las operaciones de comercialización de los "cofres-regalo". De acuerdo con la doctrina establecida por ese Centro Directivo, dicha comercialización es una operación no sujeta al Impuesto, pues se trata de pagos anticipados referidos a servicios no identificados de antemano. Consecuentemente, la consultante no tendría que repercutir el citado tributo al efectuar la venta de los mencionados "cofres-regalo".

Asimismo, en el caso de que se intermedie en la comercialización del "cofre-regalo" de manera que entre el emisor del mismo (sociedad consultante) y el destinatario final (usuario) actúen otras entidades como distribuidoras, esta actuación se conceptúa, a los efectos del IVA, como intermediación en la comercialización de medios de pago., operación sujeta pero exenta del Impuesto, con lo que no habrá lugar a su repercusión por esta causa.

En relación con el importe que la entidad consultante factura a los centros asociados, percibidos como contraprestación de sus servicios de publicidad y marketing, captación de clientes e intermediación en el pago, la DGT venía entendiendo que la actividad de publicidad, marketing y captación de clientes deriva directamente de la propia labor de intermediación, por lo que no pueden calificarse los servicios prestados por la entidad consultante como servicios de publicidad. El servicio principal es la mediación, configurándose el resto como servicios accesorios al principal, necesarios e inherentes a la actividad mediadora.

Llegados a este punto, la DGT estima que, debido a la publicación con fecha de 1 de julio de 2016 de la Directiva 2016/1056 del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos y que incorpora un nuevo Capítulo 5 al Título

IV donde se establecen reglas armonizadas sobre la tributación de los bonos, el criterio que dicho Centro Directivo venía manteniendo hasta la fecha tiene que ser modificado.

Así, cuando la operación realizada por el distribuidor o intermediario consista en la transferencia en nombre propio de un bono en el que ni la naturaleza del servicio a prestar ni el lugar de prestación estén determinados en el momento de su emisión o distribución, sin perjuicio de que dicha transferencia no supondrá en ningún caso el devengo de la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente derivados de la redención del bono polivalente, constituirá un servicio de distribución o promoción sujeto al IVA.

Por otra parte, aunque la nueva regulación de los bonos polivalentes no establece los criterios que deben seguirse para determinar la base imponible de estos servicios, la DGT concluye que la base imponible del servicio de distribución o promoción deberá determinarse mediante un sistema de margen, que estará constituido por la diferencia entre el precio efectivo de venta del bono y su valor de adquisición, IVA incluido, en ambos casos.

En el caso en que el empresario o profesional que participa en la distribución del bono mediante precio sea el empresario o profesional que lo ha emitido, dicha base imponible se determinará por la diferencia entre el precio efectivo abonado por la venta del bono y la cantidad que se obliga a entregar al empresario o profesional que finalmente realiza la entrega del bien o la prestación del servicio individualizado al titular del bono cuando se produzca la redención, IVA incluido, en ambos casos.

## **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4622-16, de 31 de octubre de 2016.**

*Tipo impositivo aplicable a las reparaciones en viviendas particulares cuando los servicios son prestados por el reparador a la plataforma y por esta a los asegurados.*

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

*La consultante es una plataforma tecnológica que gestiona seguros de hogar que cubren siniestros que pueden generar trabajos de reparación en las viviendas. La plataforma contacta con un reparador para que le preste el servicio que posteriormente será prestado en nombre propio por la consultante al asegurado.*

En primer lugar, este Centro Directivo trae a colación el número 10 del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley del IVA, donde se establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

*"a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.*

*b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.*

*c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación."*

Por lo tanto, las operaciones en las que no concurra lo aquí expuesto, tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

La aplicación del tipo reducido a las ejecuciones de obras de renovación y reparación en viviendas derivadas contratos de seguros ha sido objeto de análisis por la DGT en su contestación vinculante de 20 de octubre de 2015, número V3175-15, donde se analizan dos supuestos distintos de resarcimiento en caso de siniestro (en virtud del artículo 18 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de seguros), en relación con el destinatario de las operaciones objeto de consulta.

El primero de ellos consiste en el abono de una indemnización por las aseguradoras una vez realizadas las peritaciones oportunas. En dicho supuesto no existen dudas en cuanto al destinatario del servicio de reparación, pues es el asegurado quien contrata con la empresa de reparaciones y posteriormente, en los plazos fijados, se le resarce de los daños ocasionados. En este caso, el destinatario real de las citadas operaciones es el asegurado, destinatario que usa la vivienda para uso particular o la comunidad de propietarios, tributando al tipo impositivo del 10 por ciento las ejecuciones de obra de reparación, en las que concurran todos y cada uno de los requisitos enumerados en el artículo 91.uno.2.10º de la Ley del IVA.

No obstante, la aplicación del tipo reducido no se extenderá a los supuestos en que las plataformas de gestión de siniestros se obliguen a garantizar las reparaciones a las entidades aseguradoras o a obligarse frente a las aseguradoras a asumir que las reparaciones se efectúan en determinadas condiciones y precios fijados por las entidades aseguradoras, pues en tales casos el destinatario real de dichos contratos sería la entidad aseguradora y no la persona física o comunidad de propietarios.

De acuerdo con lo anterior, la aplicación del tipo reducido quedará limitada a aquellos supuestos en los que el destinatario jurídico y material del servicio sea la persona física o comunidad de bienes que utiliza la vivienda sobre la que se efectúa la reparación.

Para este caso, será posible que las plataformas de gestión de siniestros faciliten o recomienden a los asegurados la contratación de la reparación con determinadas empresas dedicadas a efectuar estas reparaciones a favor del asegurado de las que percibe una comisión que, según se señala el texto de la consulta en la operativa seguida por las mismas, es independiente de que finalmente el importe de la reparación sea o no cubierto por la cuantía de la indemnización satisfecha por la entidad aseguradora.

Por otra parte, si el asegurado que ha optado por la indemnización de la entidad aseguradora decide contratar la reparación con el reparador facilitado o recomendado por la plataforma será necesaria la constancia de su consentimiento. A estos efectos y, sin perjuicio de otros elementos de prueba, se entenderá que este se produce cuando el mismo asegurado inicie la contratación de la reparación con la reparadora mediante la aceptación de un presupuesto o, en caso de renuncia al mismo, mediante la firma de la correspondiente hoja de encargo de la reparación.

En estos casos deberá entenderse que será el asegurado quién asuma la posibilidad de que la indemnización que va a ser satisfecha por la entidad aseguradora no alcance la totalidad del importe del servicio de reparación prestado.

No obstante, si de las relaciones contractuales y de la propia operativa entre la plataforma de gestión, las entidades reparadoras y los asegurados, se pone de manifiesto que es la propia plataforma de gestión quien realiza en nombre propio las reparaciones a favor de los asegurados, reparación que, a su vez, subcontrata con una entidad reparadora deberá tenerse en cuenta respecto del servicio de reparación lo establecido en el artículo 11.Dos, número 15º de la Ley 37/1992 que dispone que tienen la consideración de prestaciones de servicios:

*"15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."*

Así, siempre que se cumplan las condiciones señaladas, podrá ser de aplicación el tipo impositivo reducido al servicio de reparación que la plataforma realiza a favor del asegurado entendido que la plataforma presta el servicio de reparación en nombre propio a favor del asegurado. No obstante, el servicio de reparación efectuado por la reparadora a favor de la plataforma quedará gravado al tipo impositivo general del 21 por ciento.

Por otro lado, considera este Centro Directivo que existirán indicios de que el destinatario real de los servicios de reparación es la propia entidad aseguradora y no el particular o comunidad de propietarios asegurados, cuando las plataformas se obliguen a garantizar las reparaciones a las aseguradoras, o a obligarse frente a estas a asumir que las reparaciones se efectúan en determinadas condiciones y precios fijados por estas últimas. Todo ello sin perjuicio de que se puedan establecer sistemas de control de calidad de los servicios de gestión que realizan las plataformas, así como, de las reparaciones efectuadas por las reparadoras facilitadas o sugeridas por las anteriores. Estos sistemas pueden incluir, en su caso, incentivos o penalizaciones sobre las comisiones y precios de los servicios en función de los baremos establecidos en los mismos.

Lo anterior será también de aplicación respecto de las relaciones contractuales y obligaciones que puedan establecer plataformas y reparadoras cuando, por ejemplo, las reparadoras tuvieran que prestar sus servicios al asegurado en función de unos precios fijos determinados por las propias plataforma en función del servicio de reparación cuando la plataforma no actuara en nombre propio frente al asegurado.

No obstante, la práctica del sector determina que las compañías aseguradoras establecen generalmente determinados precios de referencia a modo de tarifas indicativas y orientativas de coste estimado o medio según la tipología de las reparaciones.

Estas tarifas se utilizan para medir la eficacia de la plataforma de gestión, analizando las desviaciones de los objetivos de coste, conjuntamente con otros indicadores, que posibilitan el establecimiento de índices de calidad por parte de las aseguradoras y que determinan los incentivos y penalizaciones que se aplican sobre la contraprestación que satisfacen a las plataformas.

Por otra parte y en la medida de que parte de la contraprestación de los servicios de la plataforma depende de que las reparaciones se realicen en determinadas condiciones de calidad y dentro de unos baremos de precios recomendados, estas a su vez, trasladan dicha exigencia de calidad a las reparadoras que facilitan a los asegurados.

En relación con lo anterior, dispone la DGT que el establecimiento de los precios de referencia y tarifas indicativas por parte de las aseguradoras suponen un instrumento utilizado en el sector para la optimización de los costes del servicio de reparación, conjuntamente con los demás indicadores de calidad, que redundan en beneficio del asegurado, sin que este sistema por sí mismo determine necesariamente que deba entenderse que los precios de las reparaciones han sido fijados por las entidades aseguradoras, sin perjuicio, en su caso, que la plataforma consultante en las condiciones señaladas en el escrito de consulta fije el precio de la reparación con el reparador con el que subcontrata el servicio.

Sin embargo, si las entidades aseguradoras, están en condiciones de imponer precios finales a los servicios efectuados por la plataforma consultante a los asegurados, establecidos previamente en función de la tipología del servicio, no será de aplicación el tipo impositivo reducido del 10%.

Asimismo, tampoco será de aplicación el tipo impositivo reducido a los servicios de reparación cuando la plataforma consultante se obligue a garantizar las reparaciones ante las aseguradoras, sin perjuicio de que, en las condiciones señaladas en el escrito de consulta, las reparadoras se obliguen a garantizar sus reparaciones ante la plataforma.

Por último, concluye la DGT matizando que deberá tenerse en cuenta que el propio servicio de asistencia y gestión que efectúa la plataforma a favor de las entidades aseguradoras quedará gravado al tipo impositivo general del 21 por ciento.

#### **10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4623-16, de 31 de Octubre de 2016.**

*Supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno.2º, letra f).*

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



*La Asociación consultante se cuestiona la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo contenido en el artículo 84.Uno.2º, letra f) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las operaciones facturadas por los socios de una Unión Temporal de Empresas (UTEs) a la propia UTE de la que son partícipes.*

En primer lugar, la DGT determina la sujeción al Impuesto de las operaciones llevadas a cabo por la consultante, según lo establecido en el artículo 4 de la Ley de IVA. Además señala, en virtud del artículo 5, que tendrán la consideración de empresarios o profesionales aquellos que efectúen la urbanización de terrenos o promoción, construcción o rehabilitación, entre otras. A su vez, trata el artículo 84, apartado 3 de la misma Ley, en el que se recoge que tendrán la consideración de sujetos pasivos del Impuesto entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto.

Por todo ello, las Uniones Temporales de Empresas (en lo sucesivo, UTEs) tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del IVA cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional.

En segundo lugar, con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84.Uno de la Ley de IVA, en concreto, el apartado 2º:

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

*Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas."*

Dicho lo anterior, la DGT señala que de acuerdo con lo anterior resultará de aplicación lo establecido el artículo 84.Uno.2º cuando se reúnan una serie de requisitos. En particular, debe tenerse en cuenta que dicha regla se aplica, en primer lugar, cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En segundo lugar, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional.

Asimismo, en el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

Según la doctrina de este Centro Directivo son ejecuciones de obra aquellas que tienen por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización.

Además, para que opere la regla de inversión del sujeto pasivo, tales ejecuciones de obra tienen que derivarse de un contrato o subcontrato suscrito con el promotor o contratista y que sean consecuencia de un contrato principal cuyo objeto sea la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

A estos efectos, resultará indiferente que el contratista o, en su caso, subcontratista que ejecute las obras a favor de una UTE sea a su vez socio partícipe de la misma, siendo de aplicación la inversión del sujeto pasivo en las operaciones realizadas por los socios, empresarios o profesionales, a la UTE en la que participan si concurren el resto de requisitos a que se refiere el artículo 84.Uno.2º. f) de la Ley de IVA.

Finalmente, la DGT hace referencia al tratamiento de los contratos llamados "mixtos", en los que a cambio de un precio único el contratista o subcontratista se obliga a prestar servicios y realizar ejecuciones de obra en el marco del mismo contrato. Cumplidos los requisitos legales, resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo a todas las operaciones que traigan causa de dicho contrato o subcontrato, salvo que la parte correspondiente a la ejecución de obra fuera notablemente irrelevante respecto de las otras prestaciones de servicios o entregas de bienes.

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye lo siguiente:

- Se aplicará el supuesto de inversión del sujeto pasivo regulado en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley de IVA a los contratos o subcontratos suscritos entre la UTE promotora o contratista y sus miembros o socios para la realización por estos últimos de las ejecuciones de obras que cumplan los requisitos señalados en los apartados tres y cuatro de esta contestación.

- Para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, se deberá tener en cuenta, en su caso, el tratamiento de los denominados contratos mixtos.

## IV. Country summaries

### Americas

#### United States

##### **Ohio Supreme Court affirms CAT economic presence nexus standard**

On 17 November 2016, the Supreme Court of Ohio (the Court), in a 5-2 opinion, affirmed decisions of the Ohio Board of Tax Appeals (the BTA), consolidated as *Crutchfield Corp. v Testa*, in which assessments had been issued against an online retailer under the bright-line economic nexus provisions of the state's Commercial Activities Tax (CAT). In upholding the BTA decisions, the Court ruled that Ohio's bright-line economic nexus standard is constitutional because:

- (1) The U.S. Supreme Court holding in *Quill Corp v. North Dakota*, requiring a physical presence in the taxing jurisdiction in order to impose a sales and use tax obligation, does not extend to a business-privilege tax such as the CAT; and
- (2) The USD 500,000 taxable gross receipts threshold of the CAT's economic nexus standard complies with the substantial-nexus requirement of the U.S. Supreme Court's ruling in *Complete Auto v Brady*, is not clearly excessive in relation to Ohio's legitimate interest in imposing the tax, and as a result satisfies the dormant Commerce Clause.

For more information, see the Tax Alert, [Ohio Supreme Court affirms CAT economic presence nexus standard](#), which discusses briefly the background of the subject law and case, summarizes the Ohio Supreme Court's decision, and provides taxpayer considerations.

### Asia Pacific

#### India

##### **Revised model GST (CGST, SGST, and IGST) laws and draft GST compensation law released in November 2016**

Revised model GST laws for Central Goods and Services Tax (CGST), State Goods and Services Tax (SGST) and Integrated Goods and Services Tax (IGST), and the draft GST compensation law were placed in the public domain on 25 November 2016 for the information of trade, industry and other stakeholders.

Numerous changes have been made to the model CGST, SGST and IGST laws released for public comment in June 2016. The revised model GST laws include, *inter alia*, the following changes:

- Amendment to definitions in the earlier version and introduction of new definitions;
- Capping of the maximum rate of CGST, SGST and IGST;
- Amendments in the provisions governing the meaning and scope of supply, and place and time of supply of goods and services;
- Changes in provisions relating to registration, returns, invoicing, etc.;
- Significant changes in input tax credit provisions pertaining to capital goods;
- Introduction of concepts such as first/second stage dealers, mixed supply etc.;
- Insertion of special provisions for payment of tax by suppliers of online information and database access or retrieval services located outside India to specified persons in the taxable territory;
- Insertion of provision for anti-profiteering measures to ensure the passing on of the benefits of a reduction in the tax burden to consumers;
- Changes in transitional provisions to cover more situations;
- Significant changes in the e-commerce provisions.

The draft GST compensation law, termed the 'Goods and Services Tax (Compensation To The States For Loss of Revenue) Bill, 2016', provides for compensation to the States for loss of revenue arising on account of the implementation of GST for a period of five years. The compensation law also provides for the levy and collection of GST Compensation Cess on certain specified supplies.

### **Amendment to provisions relating to cross border OIDAR services**

Previously, the place of provision of Online Information and Database Access or Retrieval (OIDAR) services was the location of the service provider. Therefore, cross-border OIDAR services provided by a person in a non-taxable territory and received by a person in the taxable territory were outside the purview of service tax.

Amendments have been made in the service tax provisions to bring cross-border OIDAR services under the purview of service tax with effect from 1 December 2016. Accordingly, the rule for determining the place of provision of OIDAR services has been amended to prescribe the location of the service receiver as against the location of the service provider.

Further, the definition of OIDAR services has been amended to mean services the delivery of which is mediated by information technology over the internet or an electronic network, the supply of which is essentially automated, involving minimal human intervention and which it is impossible to ensure in the absence of information technology.

An illustrative list of electronic services which will be considered as OIDAR has also been provided as below:

- Advertising on the internet;
- Providing cloud services;
- The provision of e-books, movies, music, software and other intangibles via telecommunication networks or the internet;
- Providing data or information, retrievable or otherwise, to any person, in electronic form through a computer network;
- Online supplies of digital content (movies, television shows, music, etc.);
- Digital data storage; and
- Online gaming.

Accordingly, OIDAR services provided by service providers located in non-taxable territories to non-assesse online recipients (NAOR), i.e., Government, local authority, governmental authority or an individual located in the taxable territory of India, in relation to purposes other than business or professional are covered under the purview of service tax.

The liability to collect and discharge service tax in respect of cross-border OIDAR services to NAOR lies with the service provider located in the non-taxable territory. Where the service provider located in the non-taxable territory has a representative in India for any purpose, such representative is liable to pay service tax. If the service provider neither has a physical presence nor a representative in India, the service provider must appoint a person in India for discharging service tax.

Where an intermediary, including an electronic platform, a broker or an agent, located in a non-taxable territory, arranges or facilitates the provision of services (but does not provide the main service of cross-border OIDAR services to NAOR, on the intermediary's account), the intermediary will be deemed to be receiving the

cross-border OIDAR services, and providing such services to NAOR. An exception to this deeming provision has been provided, requiring fulfilment of conditions with respect to invoicing, collection and processing of payment, authorization of services and general terms and conditions which establish that the intermediary is not involved in the provision of services to NAOR, but is merely an intermediary. In such a case, the provider of OIDAR services in a non-taxable territory is required to discharge the service tax liability.

Special provisions relating to compliance (registration, invoicing, returns) required to be undertaken by the person located in the non-taxable territory with respect to OIDAR have been prescribed.

**Benefit of deferred payment of import duty extended to importers certified under AEO**

The Central Government has notified that importers certified as Authorized Economic Operators (AEO) (Tier-Two) and AEO (Tier-Three) are able to make deferred payments of import duty.

Such importers are required to indicate their intention of claiming the benefit of deferred payment to the Principal Commissioner/Commissioner of Customs having jurisdiction over the port of clearance.

On being satisfied with the eligibility of the importer, the Principal Commissioner/Commissioner of Customs may allow payment by the following due dates:

Period of Bill of Entry	Due date of payment
1 <sup>st</sup> to 15 <sup>th</sup> of the month	17 <sup>th</sup> of the month
16 <sup>th</sup> to last day of the month	2 <sup>nd</sup> of the next month (except March)
16 to 29 March	31 March
30 and 31 March	2 April

If an importer defaults in making payment of the import duty in full within the due date for more than once in the consecutive period of three months, the importer will not be able to apply the deferment of duty payment. The benefit will be restored upon full payment of duty and the interest.

**Levy of entry tax by States upheld as constitutional**

The Honorable Supreme Court, by a majority of 7-2, has held that the States are within their right to levy entry tax resulting in no discrimination between goods imported from other States and goods within the State.

This ruling holds that the States are well within their right to design their fiscal legislation to ensure that the tax burden on goods imported from other States and goods produced within the State fall equally. However, if held to be discriminatory, such tax laws will be struck down as in violation of Article 304 of the Constitution of India.

In effect, the Court has brought down the test for validity of entry tax levy to a single point, i.e., discrimination as embedded in Article 304(a). The Court negated the contention that Article 304(a) and 304(b) should be read together, and held that they must be read disjunctively. The Court held that entry tax levy cannot be held as invalid for the reason that similar goods are not manufactured within the State.

The Supreme Court also held that any incentives, set-offs etc. granted to a specified class of dealers for a limited period of time in a non-hostile fashion with a view to developing economically backward areas would not violate Article 304(a) of the Indian Constitution.

However, the question whether the levies in the case under reference before the Supreme Court are discriminatory was left to be determined by the regular benches hearing the matters.

## **Indonesia**

### **Voluntary declaration of customs value for import duty calculation**

The Ministry of Finance (MoF) has published Regulation Number 67/PMK.04/2016 (MoF-67) regarding the voluntary declaration of customs value for the calculation of import duty.

MoF-67 was established to accommodate the practice of international trade to provide legal certainty on customs value declarations based on the transaction value of imported goods.

The stated purpose of MoF-67 is to optimally collect the potential state revenue from import duty and taxes on import through the mechanism of voluntary declaration and voluntary payment.

MoF-67 establishes the mechanism for voluntary declaration in the customs declaration and payment of the price that should be paid in future. The Regulation also deals with royalties and proceeds, the imposition of voluntary declaration and voluntary payment, the obligation of voluntary declaration and voluntary payment, and the verification of settlement through customs audit.

## **U.S. anti-dumping policy may disadvantage Indonesian exporters**

The Government of the United States has recently amended the anti-dumping and anti-subsidy rules. The new amended rules give the U.S authorities more discretion to investigate the activity of dumping and subsidies for goods imported into the U.S., which may lead to the domestic selling prices of Indonesian products not being recognized.

The Director of Trade Security in the Ministry of Trade, Pradnyawati, has stated that Indonesia is often the subject of anti-dumping and anti-subsidy activity from the U.S. She requested that Indonesian exporters pay attention to or anticipate the implementation of the amendment. In addition, this amendment should be a major concern for Indonesian exporters, since many Indonesian products have a strong market position in the U.S., such as textiles and textile products, paper products, metal products, as well as fishery products and other products.

## **EMEA**

### **European Union**

#### **European Commission proposes changes to VAT rules for e-commerce**

On 1 December 2016, the European Commission published its legislative proposal to significantly change the VAT rules for online sales of goods and services in Europe, over the 2018-2021 period, see [Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce](#). This proposal is part of the Digital Single Market Strategy, one of the pillars of the Juncker Commission policy. It aims to establish a single market wherein e-commerce businesses have easier access to clients on a cross-border basis. One of the key difficulties which such businesses face is the complex VAT legislation for cross-border business activities. Furthermore, monitoring these business flows is not easy for tax authorities due to this complexity.

The proposal is partly based on a study conducted by Deloitte for the European Commission, see [Studies made for the Commission](#). Deloitte first took a snapshot of the economic importance of e-commerce, as well as companies' compliance with legislation and the monitoring by governments. Building on the analysis of the currently successful Mini One Stop Shop (MOSS) for certain online services, Deloitte analyzed which policy options were available to the European Commission to simplify the administrative framework for businesses, while ensuring that governments collect their revenue.

The changes are proposed within the context of an industry that grew by 18% in 2015 and that realized an EU-wide turnover amounting to EUR 540 billion (of which EUR 96 billion are cross-border sales). The Commission's proposals aim to further boost this growth by reducing the administrative and compliance costs for e-commerce businesses, with specific detail for SMEs and micro-businesses.



The proposed rules still have to be adopted by the European Council, which is foreseen in the course of 2017, before they can be implemented at national level.

### ***Simplifications***

In practice, the first simplifications will be introduced as of 2018 and will be limited to providers of online electronic services. The changes aim to address certain issues that appeared during the evaluation of the VAT rules for electronically supplied services introduced in 2015.

At that time, all suppliers of online services were obliged to apply the VAT rate of the customer's country when supplying within a B2C context. They could pay over this VAT through a unique portal in their own Member State, called the Mini One Stop Shop or MOSS. The evaluation, which was carried out by Deloitte, in a dialogue with both businesses and national tax authorities, showed that the system and its roll-out on a European level was generally quite successful.

As of 2018, it is foreseen that EU businesses selling cross-border electronic services without exceeding a yearly turnover threshold of EUR 10,000 can opt to apply the rules of their home country, possibly including the exemption for small businesses. This rule brings simplification for a large number of micro-businesses which can remain out of the MOSS regime in this manner.

Another simplification targets small enterprises selling online services (such as video streaming or selling apps) whereby their yearly turnover from cross-border sales remains below a threshold of EUR 100,000. Going forward, these companies will only have to collect one piece of proof to demonstrate the customer's location, which defines the applicable VAT rate. Currently, they require two corresponding indicators (e.g., billing address, IP address, etc.).

As of 2021, these rules and the MOSS portal, currently accessible for online services, will be extended to the online sale of goods. This is a major step towards simplification for a large number of small and large businesses that are currently obliged to have VAT numbers in different EU Member States, meet corresponding reporting obligations and incur administrative costs.

Other changes include the possibility for businesses to apply the invoicing rules as foreseen by their home country, rather than the customer's country. Consequently, a company selling goods or services to consumers in different countries may no longer be obliged to issue invoices. Moreover, the audit on businesses reporting VAT via the MOSS portal will always be undertaken by the tax authorities from the country where the business is established, allowing companies to deal with audits in a familiar environment and in their own language.

### ***Equal treatment for EU businesses***

An important change that will come into effect in 2021 is the abolition of different thresholds that exist for (VAT exempt) imports of goods for private consumers in the EU and for sales to consumers across EU borders. This mainly aims to remove the current unfair competition from non-EU businesses that can bring goods free of VAT within the EU. It is estimated that tax authorities are losing, on a yearly basis, up to EUR 4.8 billion in VAT due to businesses not meeting their tax obligations in this field.

Going forward, businesses and tax authorities no longer need to take into account these thresholds, simplifying tax administration. For micro-businesses, the possibility to treat sales with a yearly value threshold of EUR 10,000 as subject to their home country VAT regime will still apply.

### ***Possibility of lowering VAT rate for electronic publications***

As part of the changes dealing with cross-border e-commerce, the European Commission also proposes to allow Member States, as of 2018, to tax electronic publications at the same VAT rate (usually a reduced or even zero rate) as the printed equivalent. This removes an existing discrimination suffered by e-books, online journals and periodicals.

## **Finland**

### **Amendments to VAT procedures**

There will be significant changes affecting especially taxpayers who file and pay VAT or other indirect taxes in Finland, with effect from 1 January 2017.

#### ***Electronic filing***

- It will become compulsory to file tax returns (such as VAT returns) electronically as of 1 January 2017.
- The new e-service is called 'OmaVero' in Finnish (My Tax in English) and it will replace the Tax Account Online. My Tax has the same functionalities as the Tax Account Online, but in a different form, with new features added. The change will in principle not require action from taxpayers. However, it should be noted that Tax Account statements are not transferred to My Tax. Therefore, taxpayers should print out all the statements before the end of May 2017 when the Tax Account Online will be closed.
- When making payments relating to indirect taxes, the reference code which was related to the Tax Account will be replaced by a new reference code. This new reference code can be obtained from My Tax and it should be used as of 1 January 2017.

### ***Amending VAT returns***

- Errors in VAT returns must be corrected by filing new VAT returns for the periods to which the errors relate. Moreover, a reason for the error has to be provided on the return whereby different options can be selected.
- This new rule also concerns VAT recoverability, as input VAT can no longer be included in later VAT returns of the same accounting period.
- In the corrective VAT return, all information has to be reported, not only the corrections. Minor errors will not have to be allocated to the period to which the errors relate, but they can be included in the next VAT return, provided the errors will be corrected without any unfounded delay. The Finnish Tax Administration will determine what is meant by a 'minor error' shortly.

### ***Late filing penalty payments***

- Late filing penalties concerning VAT return delays will be differentiated from the corrective VAT return.
- Where a VAT return is submitted on time, the information on the return can be amended within 45 days from the due date without any penalty payments.
- Where a VAT return is not submitted on time, a penalty payment of EUR 3 per day will be imposed for the first 45 days after the due date; the maximum amount is EUR 135. If the return is not filed within 45 days from the due date, a penalty payment of 2% of the amount of VAT payable will be imposed, in addition to EUR 135.
- If a corrective VAT return is submitted after 45 days from the due date, the amount of penalty payment is 2% of the amount of VAT payable, the maximum amount being EUR 15,000 per tax period.
- A punitive tax increase will be imposed for neglecting the duty to file the VAT return or filing it with incomplete or incorrect information. As of 2017, the punitive tax increases will be lower than the tax currently applicable, but will be imposed automatically.
- Default payment for not filing or filing the European Sales List return late or with incorrect information will be a maximum of EUR 15,000, instead of the current maximum of EUR 1,700.
- There will also be a new default payment of maximum EUR 5,000 that can be imposed where registration or deregistration applications are not filed on time, for inadequate sales invoice markings, etc.

### ***Tax periods***

- The standard tax period will continue to be a calendar month.
- The threshold for quarterly filing will be raised to EUR 100,000 and for annual filing to EUR 30,000. The thresholds are determined by the annual turnover. However, the extended reporting periods must be applied for separately.
- It will be possible to choose a different period for VAT contributions.

### ***Appeal procedure***

- The first instance for appeals will be the Board of Adjustment for all tax types as of 1 January 2017.
- The time for appeal will be harmonized and it will be three years for all tax types from the beginning of the next calendar year following the end of the respective tax period/tax year/accounting period.
- VAT decisions given by the Board of Adjustment can be appealed to the Helsinki Administrative Court within 60 days as of the day the taxpayer received information of the decision issued by the Board of Adjustment.

### ***Other changes***

- Free-form VAT refund applications can no longer be filed as of 1 January 2017.
- The administration of Car Tax and Excise Taxes is transferred from Finnish Customs to the Tax Administration.
- There will be a number of amendments to the legislation on the collection of taxes.
- A VAT cash accounting scheme for small businesses established in Finland will be introduced as of January 2017. To qualify as a small enterprise, turnover may not exceed the threshold of EUR 500,000.

## **Ghana**

### **VAT and supplies of electronic services**

Since 2014, nonresidents supplying e-services and telecommunications services in Ghana, both business to business (B2B) and business to consumer (B2C), have been required to register for VAT where the registration threshold is exceeded (currently GHS 200,000 over a 12 month period), unless operating through a registered local agent.

The types of services covered by this requirement include:

- Website supply;
- Web-hosting;
- Distance maintenance of programs and equipment;
- Images, text and information and making databases available;
- Music and games, games of chance and gambling games;
- Political, cultural artistic, sporting, scientific and entertainment broadcasts and events; and
- Distance teaching.

Although there has been a requirement to register for VAT, in practice there has been no mechanism for a business to actually register unless it had a registered business in Ghana.

In August 2016, the Government issued a new VAT regulation that permitted the Commissioner-General of the Ghana Revenue Authority (GRA) to allow an offshore business to register for VAT, file returns, and account for VAT electronically or through an agent in Ghana.

An agent may be appointed in either of the following two capacities:

1. Agent acting as principal. The nonresident will sell to the agent, which will then make the onward supply in Ghana, and the nonresident will not be required to register separately for VAT; or
2. Agent acting as representative. The nonresident is required to register for VAT, and may appoint the agent to assist with compliance.

## Italy

### Implementation of 'Skandia' principles

A UK company (which is part of a UK VAT Group) operating in the financial services sector and with an Italian branch submitted a ruling request to the tax authorities, relating to the application of the *Skandia* principles in Italy. (*Skandia* is a Court of Justice of the European Union case regarding the application of the VAT grouping rules.)

Under the Italian legislation, the ruling represents only a response to the specific case under analysis, and is only binding for the tax authorities with respect to the taxpayer that filed the ruling request. However, this ruling (which is unpublished) represents the first official position taken by the tax authorities, which confirms the full application of the *Skandia* principles in Italy.

The tax authorities have recognized that the supplies of services performed between a UK head office and its Italian branch constitute taxable transactions if the head office belongs to a VAT group.

Based on the general wording of the CJEU, the tax authorities argued that the principles derived from the *Skandia* case can be applied on all possible transactions. As stated also by the European Commission in its Working Paper No 845, the scope of the *Skandia* case is not restricted to 'head office to branch' supplies, but also *vice versa*, i.e., 'branch to head office' supplies. Furthermore, with this ruling, the tax authorities have confirmed that it is not relevant whether the head office is established outside the EU or in another Member State, and in what direction the services are provided.

Inasmuch as the services provided for consideration by a company in a VAT group in the UK to its Italian branch must be deemed, solely from the point of view of VAT, to have been provided by the VAT group, and inasmuch as that company and that branch cannot be considered to be a single taxable person, it must be concluded that the supply of such services constitutes a taxable transaction.

Furthermore the tax authorities have indicated other practical consequences of the principle that a head office (in a VAT group) and the branch cannot be considered to be a single taxable person, in particular:

- In the case of business to consumer (B2C) supplies of services (place of supply in Italy) supplied by a UK head office to an Italian consumer, the person liable to apply VAT will be the UK VAT group, which will be required to VAT register in Italy for all the VAT obligations arising from this supply; in other words, the Italian branch cannot act as the person liable to apply VAT on behalf of its head office (in the VAT group).
- In the case of business to business (B2B) supplies of services (place of supply in Italy) supplied by a UK head office (with the intervention of its Italian branch) to an Italian business customer, the person liable to apply VAT is the Italian business customer via the reverse charge, and not the Italian branch intervening in the transaction. Where the business customer is not established in Italy, the VAT group must VAT register in Italy, as in the case of the B2C supply of services.

### **Payment of VAT refunds to third party agents, based on power of attorney for collection purposes**

In resolution n°110/E dated 28 November 2016, the tax authorities have provided some significant clarifications regarding the payment procedure to apply for the final execution of VAT refunds claimed back by taxable subjects not established in Italy, according to European Council Directive 2008/9/EC.

The tax authorities have expressly allowed the payment of VAT credits either to the foreign applicants or to third party agents. In the latter case, payments to a third party will be allowed, upon condition that the foreign applicants have appointed a representative duly authorized, based on a special power of attorney for collection purposes.

This special power of attorney must be duly legalized by a public Notary and apostilled according to the 1969 Hague Convention (except for powers of attorney from EU Member States that have ratified the Brussels Convention of 25 May 1987).

### **Clarification by Customs and Monopoly Agency on presentation of goods under UCC**

With Note No 111079 of 14 November 2016, the Customs and Monopoly Agency issued clarification regarding Article 139 of the Union Customs Code, based on which goods brought into the customs territory of the European Union may be presented to customs at a place designated or approved by the customs authorities instead of 'at the designated customs office'.

The Note confirmed the Agency's previously-stated position that the local clearance procedure provided by the Community Customs Code (i.e., in force before the UCC) falls within Article 139 of the UCC, also affirming that the Agency will not accept applications for the approval of places within customs areas for the presentation of goods under the standard procedure.

### **Excise update**

Law Decree No 193/2016, converted by Law No 225/2016, introduced some amendments to the excise law, including the following:

- The ability for an operator managing an excise warehouse for energy products or alcohol and alcoholic beverages, in objective and temporary conditions of economic difficulty, to split the payment of excise duty due (by way of instalments);
- The extension of the procedure applicable to excise duty refunds to applications concerning benefits granted as return (total or partial) of the excise duty paid or with other ways;
- Amendments including the deadline for exercising the right to refunds, excise duty recovery by Customs, the excise duty limitation period, and the assessment of infringements;
- New rules on commercial gas oil used as fuel by some vehicles transporting goods and persons and relevant excise duty refunds, and the provision of a lower excise duty rate for gas oil in some cases;

- New rules on warehouses and the circulation of energy products that are subject to excise duty;
- New rules on the assessment of excise duty on beer;
- A definition of the scope of the benefit relating to the consumption of energy products for producing engine power with fixed engines;
- Allowing Customs to settle certain pending litigation through arrangements.

Furthermore, on 15 November 2016, the Customs and Monopoly Agency issued Circular Letter No 22/D, providing operative guidelines aimed to allow the exclusion of electricity from the excise scope when it accounts for more than 50% of the cost of a product (i.e., according to Directive 2003/96/EC and relevant Italian law) and in particular with reference to the application to be submitted by the operator to Customs for this purpose.

## Malta

### **Scope of VAT exemption for management of investment schemes expanded**

Changes made to Malta's VAT law have significantly expanded the VAT exemption for investment management scheme services. The changes were implemented on 22 November 2016 by the Minister for Finance through the publication of Legal Notice No. 383 of 2016 and came into force immediately.

Previously, the exemption applied only to management services provided to collective investment schemes and retirement schemes, but the exemption now has been extended to encompass services provided to:

- Securitisation vehicles as defined under the Malta Securitisation Act; and
- Authorised reinsurance special purpose vehicles as defined in the Malta Re-Insurance Special Purpose Vehicle Regulations.

The amendment is welcome news to securitisation vehicles and authorised reinsurance special purpose vehicles established in Malta that acquire management services, where previously such services often resulted in an irrecoverable VAT cost.

Managers providing their services to securitisation vehicles or to authorised reinsurance special purpose vehicles likely will be impacted as well. Since their services now will be classified as VAT exempt (without credit), their right to recover VAT incurred on their expenses will be significantly curtailed.



## Portugal

### **State Budget law for 2017 approved by Parliament**

The State Budget law for 2017 was approved by Parliament on 27 November 2016 (it is still to be approved by the President and published in the Official Journal). The main indirect tax changes are set out below.

The proposed amendments will enter into force on 1 January 2017, except where otherwise indicated.

#### **VAT**

##### *Tax rate changes*

The following products will be subject to the intermediate VAT rate (13% in the Mainland, 12% in Madeira and 9% in Azores) from 1 January 2017:

- Cereal and legume flakes with no sugar added; and
- Canned oysters.

The following products will be subject to the reduced VAT rate (6% in the Mainland, 5% in Madeira and 4% in Azores):

- Oysters; and
- Devices to measure the levels of insulin in the human body.

Also approved was a commitment by the Portuguese Government to review and extend, within the first 120 days of 2017, the list of goods intended for physically or visually disabled people (as per ISO 9999:2007) to which the reduced VAT rate applies.

##### *Other changes*

- To comply with the EU Principal VAT Directive, the supply of dental prostheses by dentists and dental technicians will be VAT exempt.
- The mechanism was approved which will allow taxpayers to apply the reverse charge for the VAT due on the import of goods (eliminating the associated financial impact). This amendment will come into effect on 1 September 2017 for the import of goods listed in Annex C of the VAT Code (similar to Annex V of the Principal VAT Directive), except for mineral oils. The VAT reverse charge procedure will be extended to all goods as of 1 March 2018.

- The communication to the tax authorities of the content of invoices issued in a certain month, which is generally undertaken through submission of SAF-T(PT) files at the platform known as *e-fatura*, will be moved to the 20<sup>th</sup> day of the month following the month in which the invoices have been issued (currently the deadline is the 25<sup>th</sup>).
- The regime allowing for Private Charitable Non-profit Organizations or the charitable organization Santa Casa da Misericórdia de Lisboa to request a VAT refund of 50% of the input VAT amount incurred has been re-enacted for the 2017 year.
- Authorization has been given to allow the Government to legislate in 2017 to extend the intermediate VAT rate to all beverage services provided by restaurants, cafeterias and similar (currently beverage services of alcoholic drinks, soft drinks, juices, nectars and sparkling waters or added with carbon dioxide or other substances are subject to the standard VAT rate).

### ***Excise duties***

#### *Tax on alcohol, alcoholic drinks and sugar added drinks*

- The tax rate applicable to beers, intermediate products and spirit drinks will rise by about 3%.
- The tax rate on other fermented beverages such as still wine is established at EUR 10.30 per hectolitre (currently zero).
- Drinks, syrup or concentrates in the form of powder, containing added sugar or other sweeteners, wine and other fermented beverages with alcohol content above 0.5% vol. and less than or equal to 1.2% vol., will be subject to the tax amount of EUR 8.22 per hectoliter if the sugar content per liter of those drinks is lower than 80 grams, or of EUR 16.46 per hectoliter if the sugar content is equal to or higher than 80 grams per litre. This taxation enters into force at 1 February 2017.

Taxpayers are to report to the tax authorities on the quantities of non-alcoholic drinks covered by the tax held at 1 February 2017. Quantities not sold by 31 March 2017 will be subject to the tax.

Milk, soy or rice based drinks, fruit and vegetable juices and nectars, and cereal, almond, cashew and hazelnut beverages, as well as drinks for special dietary needs and dietary supplements, are exempt from the tax.

Beverages whose final blend results from the dilution and addition of other non-alcoholic products to concentrates in the form of syrup or powder intended for beverages are tax exempt, provided that the taxpayer is able to file proof that tax on those concentrates was already accounted for.

There will be no tax collection when the amount paid is less than EUR 10, or in the case of beverages with no commercial purpose, not exceeding 30 liters per year and per product.

#### *Tobacco tax*

- Tax on the nicotine-containing liquid in recipients used to charge and recharge electric cigarettes will be reduced to 50%, from EUR 0.60 to EUR 0.30 per milliliter.
- There will be an increase in the specific component, from EUR 18.50 to EUR 30, for cigarettes produced in the Autonomous Regions of Azores and Madeira by producers whose annual production does not exceed 500 tonnes and consumed in the Autonomous Region of Azores.
- The rate of the specific component regarding cigarettes will increase from EUR 90.85 to EUR 93.58 per 1,000 cigarettes. For smoking tobacco, snuff, chewing tobacco and heated tobacco the tax rate will increase from EUR 0.078 to EUR 0.08 per gram.
- The ad valorem component will be reduced to 16% (currently 17% for cigarettes and 20% for smoking tobacco, snuff, chewing tobacco and heated tobacco).

#### *Tax on petroleum products*

- For small farmers using colored diesel fuel and marked with an annual consumption of up to 1,000 liters, there will be an increase of EUR 0.03 per liter in the reduction of excise duty applicable (i.e., a reduction in the final excise duty payable).
- Tax applicable to methane and oil gas used as a propellant will increase from EUR 127.88 to EUR 131.72 per 1,000 kilos, which represents an increase of 3%.
- Tax applicable to natural gas used as a propellant will increase from EUR 2.84 to EUR 2.87 per gigajoule, and when used as fuel, it will increase from EUR 0.30 to EUR 0.303 per gigajoule, which represents, in both cases, a 1% increase.
- The Additional Petroleum and Energy Products tax remains in force for the year of 2017 – EUR 0.007 per liter for gasoline and EUR 0.0035 per liter for colored or marked diesel fuel.
- Although not yet quantified, it is expected that there will be a decrease in the gasoline taxation that will be offset by an increase in taxation on diesel.

### *Vehicle tax*

- With respect to used or secondhand cars, there will be an increase in taxation further to the introduction of new levels for the calculation of the devaluation of these vehicles.
- This tax will increase, with respect to both the cubic cylinder capacity and environmental components, by about 3%.
- There will be an exemption for passenger vehicles intended for rental activity without a driver, when tailored for the access and transportation of disabled persons.
- The incentives for vehicle renovation are to be maintained for 2017, amounting to EUR 562.50 for the acquisition of hybrid plug-in cars only (50% of the amount applicable in 2016), although the incentive for vehicle renovation for the acquisition of electric cars will be eliminated.

### *Circulation tax*

- Passenger and commercial vehicles with a gross weight of up to 2,500 kilograms and CO2 level up to 180 grams per kilometer, intended for rental with a driver or taxi transportation, will be exempt from circulation tax.
- The tax rates for the car circulation tax will increase by about 1%.
- The additional car circulation tax will remain in force in 2017 for diesel vehicles (passenger vehicles with a gross weight of up to 2500 kilograms).

### **Changes to SAF-T tables**

Ordinance No. 302/2016, dated 2 December 2016, creates, for the first time, a referral system that allows the categorization of accounts tables according to the accounting standards used by each taxpayer, which will simplify the completion of Annexes A and I of the (IES) annual return.

This document introduces other specific changes in the remaining tables of SAF-T, including in the Sales Invoices 4.1. Table. The creation of such a categorization system will simplify the completion of Annexes A and I of the annual return.

The new data structure will be operational and effective from 1 July 2017.

## Russia

### **Amendments to Russian Tax Code aimed at implementation of General Guidelines of Russian Tax Policy for 2017-2019**

Federal Law "On Amendments to Part One and Two of the Russian Tax Code and Certain Regulations of the Russian Federation" No. 401-FZ of 30.11.2016 introduces amendments to the Russian Tax Code aimed at implementation of the General Guidelines of the Russian Tax Policy for 2017-2019.

The key amendments with respect to indirect taxes stipulated by the Federal Law are as follows.

Most of the amendments will enter into force with effect from 1 January 2017.

#### ***VAT exemption and VAT incentives***

- VAT exemption is granted on transactions relating to surety (guarantees) issued by non-bank entities;
- The zero VAT rate will be charged on long-distance passenger and cargo transport by public railways, as well as on commuter rail services;
- VAT exemption is granted on supplies by foreign entities of rights to conduct the 'Formula One' World Championship, including the rights to popularize events and the right to name the Russian stage of this championship 'FIA Formula One World Championship';
- VAT exemption is granted on advertising services supplied by the organization with the rights to run 'Formula 1' in Sochi.

#### ***Changes in declarative (accelerated) VAT refund and excise exemption procedures***

- The law refines the surety requirements for VAT refund purposes and for exemption from excise duties on exported excisable goods. In particular, the requirement that a surety must be issued by a related party only will be excluded.

#### ***Changes in VAT restoration policies***

- The new regulation introduces a VAT restoration obligation for taxpayers that received subsidies to reimburse the cost of goods, work, or services purchased, regardless of the budget level such subsidies were paid from. The current version provides for VAT restoration in respect of federal subsidies only.

### ***Change in excise tax rates***

- Excise rates on passenger cars with HP from 90 to 150 will be raised from RUB 41 to 43 per liter in 2017, to RUB 45 per liter in 2018, and to RUB 47 per liter in 2019; excise rates on passenger cars and motorcycles with HP above 150 will be increased from RUB 402 to RUB 420 per liter in 2017, to RUB 437 per liter in 2018 and to RUB 454 per liter in 2019;
- The excise rates on Euro-5 gasoline, diesel fuel and medium distillates will be raised, while excise rates on gasoline inconsistent with Euro-5 standards and straight-run gasoline will be preserved;
- The rate of excise duty on sparkling wines with protected geographical indications will increase by RUB 5 (from RUB 14 to RUB 19 per liter), and on other sparkling wines by RUB 9 (from RUB 27 to RUB 36 per liter);
- An ad valorem component of the excise duty on cigarettes will be raised from 13% to 14.5%;
- For the first time, excise tax will be charged on electronic nicotine delivery systems and nicotine-containing liquids.

### ***Calculation of excise tax based on USAIS data***

- In instances when the tax base on alcoholic beverages and ethanol-containing products filed by a taxpayer as per subitem 1 of item 2 of Article 187 of the Tax Code is less than the volume of sold excisable goods for a respective tax period as per the Unified State Automated Information System (USAIS), the tax base shall be determined in accordance with the USAIS data.

### ***Other changes***

In addition to the above changes, there are two further significant developments for taxpayers next year, namely:

- The introduction of a progressive scale for penalties imposed on legal entities, while preserving the current penalty rate for payments overdue by less than 30 calendar days. In instances, where the overdue period exceeds 30 days, the higher rates (up to 1/150 of the key rate of the Central Bank of Russia) will apply. The measure is meant to counter the 'borrowing' of state funds through tax delinquency;
- Third parties will be entitled to pay taxes on behalf of individuals and legal entities. This is meant to facilitate the execution of tax obligations and improve fiscal performance. In particular, this measure will impact foreign providers of e-services that, by virtue of the provisions of Federal Law No. 244-FZ of 3 July 2016 entering into force on 1 January 2017, will be obliged

to register with the tax authorities and pay VAT on such services rendered to individuals, provided that Russia is recognized as the place of supply of such services.

### **Russia to introduce tax free shopping for foreigners**

A new draft law (which is expected to apply in 2017) sets out key parameters for claiming tax refunds, including the following:

- Residents of a foreign non-Eurasian Economic Union (EAEU) state are entitled to a refund of VAT paid on goods they have purchased during their stay in Russia provided the goods are transferred outside the customs territory of the EAEU;
- The refundable VAT amount is calculated by subtracting the refund service fee from the VAT amount paid on goods;
- To claim a refund, a claimant must produce a special tax-free shopping receipt stamped by Russian customs;
- A VAT refund can be claimed on purchases worth RUB 10,000 or more;
- A VAT refund can be claimed within three years from the date of purchase if the purchased goods are moved across the Russian border within three months of the date of purchase;
- Only retail organizations included in the special register will be entitled to issue VAT receipts;
- Businesses eligible to issue VAT receipts will have to comply with the following requirements:
  - They must operate in a location specified by the Russian Government;
  - They must be a VAT payer (in particular, not applying any simplified tax regimes envisaging non-payment of VAT) for at least two years as at the first date of a tax period in which such business applies for inclusion into the special register;
  - They must have no outstanding tax liabilities or unpaid penalties from breaching the Russian tax legislation as at the first date of a tax period in which the business applies for the inclusion into the special register;
- VAT-refund services will be zero-rated;

- Retailers will be entitled to deduct VAT previously accrued on goods sold to individuals if such individuals obtain a VAT refund when leaving the EAEU (the deduction can be obtained within a year following the VAT refund to a visitor on the basis of a VAT-refund receipt stamped by the customs authorities).

### **Regulations eased on advertising content in printed periodicals for purposes of 10% VAT rate**

Federal law "On Amendments to Article 16 of Federal Law 'On Advertising'" No. 413-FZ of 05.12.2016 eases regulations governing advertising content in printed periodicals for the purposes of the 10% VAT rate, i.e., the maximum allowable advertising content in each issue is raised from 40% to 45%.

### **Interregional Tax Inspectorate No. 7 to control assessment of VAT to foreign e-services sellers**

In Order No. AS-7-3/600 of 3 November 2016, the Russian Federal Tax Service authorizes the Interregional Major Taxpayers Tax Inspectorate No. 7 to control the correctness of assessment, the accuracy and timeliness of VAT payments by foreign e-sellers rendering services to individuals (other than individual entrepreneurs) as per Item 1, Article 174.2 of the Russian Tax Code.

### **National E-Commerce Association calls for sales tax instead of VAT for foreign e-retailers**

The National E-Commerce Association has called for the introduction of a sales tax of 8 to 10% for foreign e-retailers as an alternative to the widely discussed VAT initiative.

According to the Association, the imposition of VAT on foreign e-sellers will trigger additional expenses on tax administration, expansion of grey distribution channels, and the possible exit of such e-sellers from the market.

The Association also suggested setting a duty-free import threshold at EUR 200 per parcel (instead of the current EUR 1,000).

### **Amendment of criteria for industrial products for purposes of attribution to goods without analogues manufactured in Russia**

Resolution of Russian Government of 23 November 2016 No. 1230 introduces new criteria for electronics, building materials and furniture and woodworking industry that should be fulfilled in order to attribute these types of goods to goods without analogues manufactured in Russia. In particular, specific requirements for manufacturing equipment, processing operations, etc. are established.



The criteria of attribution of the goods to goods without analogues manufactured in Russia are used, in particular, for the purposes of state procurement, obtaining customs benefits (e.g., exemption from import VAT for certain goods), and state support measures on production of particular types of goods.

The Resolution No. 1230 came into effect on 1 December 2016.

### **Increased excise rates for excisable goods**

Federal Law of 30 November 2016 No. 401-FZ introduces changes to the Russian Tax Code by establishing increased excise rates for 2017-2019 for certain types of diesel fuel and middle distillates, alcoholic beverages, tobacco and tobacco products, and automobiles, which will be applied to specified types of goods upon their importation into Russia.

Federal Law No. 401-FZ comes into effect on 1 January 2017.

## **Spain**

### **Anticipated Electronic VAT Reporting System – *Suministro Inmediato de Información (SII)***

On 2 December 2016, the Council of Ministers approved Royal Decree 596/2016, which encompasses a set of measures to prevent tax fraud in VAT, by putting into place the new Anticipated Electronic VAT Reporting System (*Suministro Inmediato de Información – SII*).

The new VAT management system introduced by the SII, based on keeping VAT Registry Books via the tax authorities' online platform, is expected to provide billing registries on an almost real-time basis.

Below is a brief summary of the new VAT management system introduced by the SII.

#### ***Entry into force***

The new SII will enter into force on 1 July 2017.

Taxpayers applying this new system will be also required to submit the billing registries related to the first half of 2017 (covering the period between 1 January and 30 June). The deadline to file this information will be extended to 1 January 2018.

#### ***Application of the SII***

The SII will be mandatory for taxpayers that are required to file monthly returns, that is:

- a) Taxpayers in the Monthly VAT Refund Registry (REDEME).
- b) Large enterprises (with annual turnover over EUR 6 million).

c) Businesses in VAT groups.

In addition, any other business or professional not meeting these criteria may, on a voluntary basis, choose to apply this system.

### ***What is the SII?***

The SII involves the electronic supply, through the tax authorities' online platform, of billing registries that form part of the VAT Registry Books (issued invoices, received invoices and some intra-Community transactions).

Billing details will be electronically submitted to the tax authorities so, in practice, the information is effectively populated on a real-time basis.

### ***Deadlines for electronic submission of billing registries***

Taxpayers will generally be required to send certain data regarding invoices issued and received within a four day timeframe from when they issue or receive them.

As a temporary measure, for the period between 1 July and 31 December 2017, the deadline will be extended from four to eight days.

In terms of the above timeframe, weekends and national public holidays are excluded.

### ***Content requirements for VAT Ledgers***

In general terms, the content requirements for billing registries will be increased for taxpayers applying this new system. New additional information, such as a brief description of transactions, type of invoice, etc., must be filed with the tax authorities.

### ***Deadlines for submitting VAT returns for taxpayers within the SII***

Taxpayers that must, or choose to, apply this system will be required to file their corresponding VAT returns (forms 303) within 30 calendar days of the month following the transactions to which they refer.

Therefore, under this new system, the deadline to file these VAT returns (forms 303) will be extended by ten additional days.

### ***Exemptions for taxpayers applying SII***

Under this new system, VAT reporting obligations will be simplified. For instance, taxpayers that apply the SII will not have to submit the annual VAT summary return (form 390), the annual informative return containing transactions with third parties (form 347) or the VAT return containing the VAT Books under the special VAT monthly refund regime – REDEME (form 340).

## Ukraine

### Vehicle certification procedure simplified

The Ministry of Infrastructure of Ukraine published Order No. 408 dated 18 November 2016 allowing certification of motor vehicles manufactured in or for non-EU countries based on alternative technical regulations.

Certification bodies may now issue certificates of conformity based on EU, U.S. and Japanese technical standards regulating exhaust emissions, safety belts and their fixtures, and window marking.

Consequently, this will allow the importation of U.S.-made motor vehicles into Ukraine, which are non-compliant with EU-standards, without changing the components and parts.

Alternative technical regulations may be applied for individual certification of mass-produced class M1 and N1 motor vehicles (i.e., motor cars with seating capacity of 8+1 passengers and trucks with total gross weight of up to 3.5 tons respectively), which have no motor vehicle type certificate.

## United Kingdom

### Consultation on VAT grouping

The tax authorities (HMRC) have issued a consultation on VAT grouping, which will run until 27 February 2017, see [Scope of VAT Grouping](#).

The purpose of the consultation is to inform UK policy following last year's decisions of the Court of Justice of the European Union in *Larentia & Minerva* and *Marenave* and *Skandia America Corporation*.

Following *Larentia*, HMRC will consider how to expand the types of entity which can join VAT groups, beyond the current requirements that they be 'bodies corporate' under 'common control', and is seeking views on how control criteria should be amended if VAT groups can include, for example, partnerships.

*Skandia* endorsed Swedish rules which treated supplies from a U.S. head office to its Swedish branch (which was part of a Swedish VAT group) as subject to VAT. HMRC is seeking information about how this judgment has impacted businesses, given the UK's different approach to branches and VAT groups.

It is also seeking views on how changes to VAT grouping might affect use of the cost-sharing exemption.

## Eurasian Economic Union

### **Inclusion of license and other similar payments for use of intellectual property objects in customs value of goods imported into EEU**

Recommendation of the Board of the Eurasian Economic Commission of 15 November 2016 No. 20 develops common approaches on the inclusion of license and other similar payments for the use of intellectual property objects in the customs value of goods imported into the customs territory of the EEU. The definition of license payments and other similar payments is specified, and the conditions for including such payments in the customs value are detailed. Relevant examples of particular cases are provided. Recommendation No. 20 came into effect on 17 November 2016.

Although formally recommendations of the Board of the Eurasian Economic Commission are not legally binding documents, in practice, they may change the approach of the customs authorities and the courts. In this regard it is recommended that organizations review whether Recommendation No. 20 may impact their current or planned approach on the inclusion of license and other similar payments in the customs value of imported goods.

### **Revised technical regulation on the safety of packaging and new rules for labelling of medicine products and veterinary pharmaceutical products**

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission of 18 October 2016 No. 96 introduces changes in the technical regulation of the Customs Union "On safety of packaging" (TR TS 005/2011). It is established that the technical regulation does not apply, *inter alia*, to cargo containers and pallets for the carriage of goods by road, rail, sea and air transport. Safety requirements for packaging (closures) and processes of its storage, transportation and disposal are revised. Also, new requirements for organoleptic indicators of packaging (closures), food contact products, including baby food are introduced. Decision No. 96 will come into effect on 21 May 2017.

Decision of the Board of the Eurasian Economic Commission of 3 November 2016 No. 76 regulates the new unified requirements for the EEU for text labels, methods of text label application and a list of excipients to be indicated on the secondary packaging of medicine products and veterinary pharmaceutical products. The main part of the Decision No. 76 will come into force 10 calendar days after Armenia's accession to the Agreement on Unified Principles and Regulations of Turnover of Pharmaceutical Products in the Eurasian Economic Union from 23 December 2014, but not earlier than 10 calendar days from the date of publication of Decision No. 76. The remainder of the Decision comes into effect after the finalization of intergovernmental procedures.

---

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

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

Atentamente,  
Deloitte 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